

**СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ
„СВЕТИ КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ”**

СТОПАНСКИ ФАКУЛТЕТ

**КАТЕДРА „ИКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ ПО
ОТРАСЛИ”**

Илияна Анкова Стоянова

**СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННО
ОСИГУРЯВАНЕ ЗА ЕФЕКТИВНО УПРАВЛЕНИЕ
НА РАЗХОДИТЕ В СЕКТОР ПРОИЗВОДСТВО И
ПРЕРАБОТКА НА ПТИЧЕ МЕСО**

АВТОРЕФЕРАТ

**на дисертационен труд
за присъждане на образователна и научна степен „доктор”
Професионално направление 3.8. Икономика**

Научен ръководител: проф. дикн. Георги Чобанов

**Рецензенти: доц. д-р Людмила Бурдин
доц. д-р Мария Атанасова**

Дисертационният труд се състои от увод (5 страници), изложение в три глави (157 страници), заключение и справка за научни и научно-приложни приноси (8 страници), приложение (6 страници) и библиография (181 източника) в общ обем от 189 стандартни машинописни страници. В основния текст са включени 9 таблици, 2 фигури и 16 схеми.

Защитата на дисертационната работа ще се състои на 28.07.2011 г. от 14.00 ч. в зала 304 на Стопански факултет, СУ „Св. Климент Охридски”

Материалите по защитата са публикувани в интернет на страницата на Софийски университет “Св. Климент Охридски” и са на разположение на интересующите се в Деканата на Стопански факултет.

СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННО ОСИГУРЯВАНЕ ЗА ЕФЕКТИВНО УПРАВЛЕНИЕ НА РАЗХОДИТЕ В СЕКТОР ПРОИЗВОДСТВО И ПРЕРАБОТКА НА ПТИЧЕ МЕСО

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на изследването

Птичето месо е ценен хранителен продукт, източник на сравнително евтин естествен протеин. Производството му днес се очертава като най-бързия и ефективен начин за задоволяване на непрекъснато нарастващите потребности от храна, богата на белтъци от животински произход.

С прехода към пазарна икономика птицевъдството и птицепреработвателната промишленост се оказват в дълбока криза, която се изразява в рязко намаляване на броя на отглежданите животни, разрушаване на установените между-отраслови връзки и зависимости и влошаване на икономическата ефективност от дейността.

Последните години се характеризират с процес на бавно, но стабилно възстановяване. Причините се крият в уникалното съчетание на биологична ценност в птичето месо и яйца, което ги прави неизменно присъстващи в хранителния режим на човека, способността на птиците към бързо възпроизводство, както и подобряването на институционалната среда на развитие на агробизнеса въобще.

Днес инвестирането в птицевъдството и птицепреработката се счита за перспективно направление. Наблюдава се създаване на агро-промишлени обединения – холдинги, включително за отглеждане на птици, тяхната преработка и доставка до потребителите. В тях се осъществява производство „от фермата до масата” с гарантирана безопасност и високо качество, значимостта на което е потвърдена от международната и национална практика.

Условията на глобализация, широкото навлизане и използване на новите информационни технологии и технически средства и динамично променяща се външна среда водят до промени в информационните потребности на управлението и налагат строги изисквания към отчетно-информационното, включително счетоводно-информационното му осигуряване. Особена значимост в съвременните условия има потребността от вземане на мерки за оптимизиране използването на ресурсите и снижаване на размера на разходите, като важно условие за придобиване на конкурентно преимущество.

Независимо от това дали птицепреработвателното предприятие е част от икономическа група или не, важно условие за неговото успешно функциониране и развитие е създаването на адекватна на управленските информационни потребности информация за разходите за производство. Определяйки този проблем като значим, неговото решаване поражда необходимостта от преразглеждане на отчетната, в частност счетоводната информация в посока повишаване на нейната аналитичност и адресност за целите на вземане на икономически обосновани решения на всяко отделно управленско ниво.

Използването на новите информационни технологии и технически средства разширява възможностите на създаване на аналитична счетоводна информация, нейното гъвкаво преобразуване и интегриране с други видове информация за пълното информационно задоволяване на управлението.

Към настоящия момент в практиката се акцентира върху класифицирането на разходите за целите на калкулиране на себестойността на продукта и за съставяне финансовите отчети за външни потребители, като в подчинена зависимост остава разглеждането им по видове разходвани ресурси. В условията на глоболизираща се икономика, висока конкуренция, динамика в потребителските нагласи се очертава все по-ясно необходимостта от информация за ресурсите в технико-икономически, социално-икономически, научно-технически и други аспекти, при участието им в производствените процеси и определящи разходите, тъй като от това зависи до голяма степен вземането на ефективни и ефикасни управленски решения, което дава нов акцент върху класифицирането им.

2. Степен на разработване на проблемите

Проблемите на развитието на селското стопанство, в частност на птицевъдството и на птицепереработвателната промишленост са обект на изучаване от много наши изтъкнати учени с дългогодишни изследвания и високи научни постижения - А.Симова, М. Атанасова, Ж. Владимиров, Н. Маламова, М. Младенова, В. Хаджиева, Цв. Ковачева, С. Бъчварова, И. Янакиева и др.

Проблемите, свързани с изискванията за сигурност и безопасност на храните, включително и птиче месо се разглеждат в трудовете на Желю Владимиров, Нона Малмова и др.

Счетоводното отчитане на разходите, както и мястото и ролята на създаваните счетоводни данни и показатели за тях в информационното осигуряване на управлението са обект на изследване от Д. Добрев, Ал. Георгиев, Б. Бойчев, В. Ранков, К. Караиванова, Л. Бурдин, К. Пергелов, С. Дурин, И. Душанов, М. Димитров, Е. Аверкович, Т. Трифонов, Б. Йонкова и др. Усилията им са довели до разработване на методологии, методики и методи за рационалната организация на счетоводното отчитане на разходите и интерпретиране на създаваните данни и показатели за целите на вземане на управленски решения.

Съществен принос в разработване на научните основи на счетоводно-информационното осигуряване на управлението на разходите имат чуждите автори В.Ф. Палий, Я. В. Соколов, В. Б. Ивашкевич, Н. Д. Врублевский, К. Друри, Ч. Т. Хонгрэн, М. В. Ван дер Бред, Е.С. Хендриксен и др.

В същото време към настоящия момент в резултат на динамично променящата се външна и вътрешна среда се появяват нови проблеми, изискващи гъвкаво преобразуване, субординиране и интегриране на информация за задоволяване информационните потребности на управлението на разходите за производство на различните управленски нива. Това предполага създаването на пълен информационен модел на разходването на ресурсите, в основата на който лежи аналитичната счетоводна информация. Фрагментарното решаване на сложния проблем на счетоводно-информационното осигуряване управлението на разходите за производство в птицепереработвателните предприятия, както и неговата по наше мнение голяма практическа значимост за подобряване на ефективността и ефикасността на вземаните решения на всички нива на управление обусловиха целта, задачите и последователността на изследването.

3. Обект и предмет на изследването

Обект на изследване са разходите за производство в птицепереработвателните предприятия.

Предмет на изследването са разходите, разглеждани в технико-технологичен, стопанско-икономически и финансово-организационен аспект.

4. Изследователски хипотези

Първата авторска хипотеза е, че е възможно да се намери единна основа за създаване на системи от отчетни, включително счетоводни данни и показатели за управлението на разходите в птицепереработвателните предприятия.

За доказване на повдигнатата хипотеза се приема:

- че ресурсите са фактори на всяка икономическа дейност, в частност на птицепереработвателната и са обект на внимание на управлението на всички нива. Това означава, че ресурсите определят вида и размера на разходите, което поставя *разходите по икономически елементи като единна основа* за създаването на системи от отчетни, включително счетоводни данни и показатели;
- че птицепереработвателната промишленост има специфични особености, произтичащи от естеството на птиците, от технологията и организацията на дейността, както и от влиянието на редица външни и вътрешни фактори на средата;

*Втората авторска хипотеза е, че ако се създаде аналитичен модел за разходите според вида на разходваните ресурси, той е широко информативен за управлението. Има се предвид разработване на единен модел за аналитично отчитане на разходите по икономически елементи и систематичното им представяне в агрегирани показатели за управлението на предприятието, на холдинга, на сектора на регионално и национално ниво. Този модел позволява *агрегиране на аналитични данни и показатели* по нива на управление на разходите и същевременно *интегриране на друга икономическа и неикономическа информация.**

За изграждането на модела се използват *възможностите на счетоводната система* да създава аналитични и синтетични показатели за разходите при съвременните условия на развитие на информационните технологии и технически средства.

5. Цел и задачи на изследването

Целта на разработката е изследване на разходите в птицепереработвателните предприятия и създаването на счетоводна информация за тях, с оглед по-ефективното и ефикасно задоволяване информационните потребности на управлението им.

Реализирането на така поставената цел ще бъде осъществено с решаването на следните *по-важни задачи*:

1. Разглеждане на състоянието и промените в създаването и използването на счетоводната информация за разходите при съвременните условия, изискващи единна основа за отчетно-информационно осигуряване и комплексни знания за организацията и управлението на икономическите системи и в частност на разглеждания сектор производство и преработка на птиче месо;

2. Изследване на технологичните и организационни специфики на птицепереработвателната дейност;

3. Изследване на известните ни в практиката модели за създаване на аналитична счетоводна информация за разходите в птицепереработвателните предприятия и конкретни проучвания в „Амета Холдинг“ гр. Разград с оглед предлагане на възможности за подобряване на традиционно съществуващите в практиката модели за

аналитично счетоводно отчитане на разходите и разработване на модел, базиран на класификацията им по икономически елементи.

6. Методологическа основа на изследването

Методологическа основа на изследването е диалектическият метод на познание, определящ изучаването на икономическите явления и процеси във взаимовръзка и непрекъснато развитие. В процеса на изследването са използвани и общонаучните методи познанието – индуктивен и дедуктивен, в съчетание с изследователските методи на анализа и синтеза, метод на сравнението, историческия метод.

7. Ограничителни условия на изследването

В дисертационния труд се разглеждат разходите за дейността на птицепереработвателните предприятия, свързана с получаване на птичи труп и разфасовки на птиче месо. Разходите за дълбочинна преработка на птичето месо не са обект на изследване.

В дисертационния труд счетоводно-информационното осигуряване на управлението на разходите се разглежда дотолкова доколкото определя създаването на специфични счетоводни данни и показатели.

В дисертационния труд не се разглеждат информационните потребности на управлението на разходите за данъчни цели.

Дисертационния труд е съобразен със законодателната рамка, действаща в страната към 31.12.2010 г.

II. СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

УВОД

ГЛАВА ПЪРВА

СЪЗДАВАНЕ НА СЧЕТОВОДНА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ЕФЕКТИВНО УПРАВЛЕНИЕ НА РАЗХОДИТЕ

1. Развитие и състояние на създаването на счетоводна информация за ефективно управление на разходите
 - 1.1. върху същността и съдържанието на счетоводната система
 - 1.2. счетоводната информация при централизирано плановата икономика
 - 1.3. развитие и състояние на счетоводната система в условията на преход към пазарна икономика
2. Перспективи на създаването на счетоводна информация
 - 2.1. новите информационни технологии и технически средства
 - 2.2. ориентиране към аналитичните характеристики на счетоводната информация
3. Разходите – основен обект на управление и счетоводната информация за тях
 - 3.1. понятие за разходи - кратък исторически обзор
 - 3.2. счетоводната информация за разходите
 - 3.3. класификация на разходите
4. Базисен критерий за счетоводно отчитане на разходите в условията на пазарна икономика

ГЛАВА ВТОРА

ХАРАКТЕРИСТИКА НА СЕКТОР ПРОИЗВОДСТВО И ПРЕРАБОТКА НА ПТИЧЕ МЕСО

1. Обща характеристика на сектор производство и преработка на птиче месо
 - 1.1. птичето месо като хранителен и стоков продукт
 - 1.2. взаимозависимост между птицевъдството и птицепереработвателната промишленост
 - 1.3. развитие на птицевъдството и птицепереработката у нас
2. Върху организационната структура на птицепереработвателната дейност и на нейното

управление

- 2.1. необходимост и възможности за формиране на вертикално интегрирани структури
- 2.2. агропромишлен холдинг за производство и продажба на птиче месо
3. Специфика на птицепереработвателната дейност
 - 3.1. птицата - основен фактор в дейността
 - 3.2. технологична система на птицепереработвателната дейност
4. Качество на продукта

ГЛАВА ТРЕТА

СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННОТО ОСИГУРАВЯНЕ УПРАВЛЕНИЕТО НА РАЗХОДИТЕ В ПТИЦЕПРЕРАБОТВАТЕЛНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Общ поглед върху управленските потребности и моделите на счетоводно отчитане на разходите
 - 1.1. специфика на информационните потребности на управлението и на системите от счетоводни данни и показатели
 - 1.2. общ поглед върху моделите на счетоводно отчитане на разходите
 - 1.3. влияние на технико-технологичната същност на птицепереработката върху създаването на счетоводна информация за разходите
 - 1.4. модела на калкулиране на себестойност и създаването на счетоводна информация
2. Състояние, проблеми и насоки на развитие на счетоводното отчитане на разходите в птицепереработвателните предприятия
 - 2.1. състояние и проблеми на счетоводното отчитане на разходите
 - 2.2. възможности за подобряване на създаваните счетоводни данни и показатели с оглед увеличаване на ефикасността на счетоводната информация за потребителите ѝ
 - 2.2.1. аналитична счетоводна информация за разходите по места на възникване
 - 2.2.2. възможност за усъвършенстване на модела на калкулиране на себестойност
 - 2.2.3. счетоводна информация за разходите за качество
3. Опит за създаване на модел за аналитично счетоводно отчитане на разходите базиран на класификацията им по икономически елементи

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ И НАУЧНО-ПРИЛОЖНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД
ПРИЛОЖЕНИЯ.
БИБЛИОГРАФИЯ**

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

УВОД

В увода се мотивира актуалността на избраната тема на дисертационния труд. Посочени са обекта и предмета на дисертационния труд, формулирани са изследователските хипотези, целите и задачите.

ГЛАВА ПЪРВА

СЪЗДАВАНЕ НА СЧЕТОВОДНА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ЕФЕКТИВНО УПРАВЛЕНИЕ НА РАЗХОДИТЕ

В глава първа на дисертационния труд се изследва състоянието и се посочват перспективи на създаването на счетоводна информация за ефективно управление на разходите.

В условията на бързо развитие и широко използване на новите информационни технологии и технически средства и на глобализацията на икономиката се променя формата на модела на традиционната счетоводна система и начините на извличане и използване на нейното информационно съдържание.

На основата на разбирането за присъщата на счетоводната информация възможност да се детайлира в различни аспекти до достигане на първични данни и показатели и преобразува до конкретни показатели за икономическата реалност се доказва основната теза на дисертационния труд, че изграждането на модел базиран на икономическия характер на разходите е в хармония с измененията на формата на модела на счетоводната система в новите условия и е високо информативен за управлението на всички нива в икономическите структури.

1. Развитие и състояние на създаването на счетоводна информация за ефективно управление на разходите

Счетоводната система от данни и показатели отразява икономическата реалност двуаспектно – според функционирането на ресурсите в нея и едновременно според финансово-организационната ѝ форма. Тази специфика на икономическата реалност е проявление на присъщата ѝ обективна балансова структура и определя същностния характер на счетоводната система от данни и показатели. Това означава, че детерминиранията, логически свойства, връзки, зависимости и закономерности присъщи на тази структура се пренасят върху счетоводното отчитане и определят неговата същност и познавателен характер. Без да променя същностно своята обективна балансова структура, икономическата реалност, в зависимост от конкретните условия, при които протича (икономически, политически, социални, технически, информационно-технологични и т.н.), непрекъснато променя своето съдържание. Следователно създаваните системи от счетоводни показатели отразяват едновременно икономическата реалност и условията при които тя протича, т.е. съдържанието на счетоводната информация непрекъснато се променя¹. Ето защо счетоводната информация има *познавателна функция*, която се отнася до възможностите за нейното преобразуване, интегриране с другите видове икономическа и неикономическа информация и използване. Има се предвид присъщата на счетоводната система възможност:

¹ Караиванова К., „Върху логическата същност и прилагането на счетоводния метод”, Трудове на ВИИ „К.Маркс”, кн. III, 1975 г.; Караиванова К., „Счетоводната отчетност като отделна научна област. Предмет и характер на счетоводната наука”, Трудове на ВИИ „К. Маркс”, кн. III, 1975 г.

- да създава *аналитични показатели* за обектите на счетоводно отчитане в желаната степен на детайлност. Те се намират в балансово единство и противоположност между функционалната и финансово-организационната им същност и могат да бъдат разглеждани в натурално-веществен, правен, социален, административен, времеви, и т.н. аспекти, което рефлектира и върху създаването на аналитична информация за тях.

- да създава *синтетични показатели* с различна степен на обобщеност, в различни аспекти, което позволява формиране на данни и показатели, влизащи във финансовите отчети и в статистически показатели за управлението на макро-ниво.

Това означава, че счетоводната информация може да се прилага във всички области и йерархични нива на управление на икономическите явления и процеси.

Условията на централизирано-планова икономика, в които се развива България през периода 1944 – 1989 г., се характеризират с държавна и кооперативна собственост върху ресурсите и единно държавно централизирано планово управление на икономиката. Единната форма на собственост във всички предприятия и ориентацията към изпълнение на общонационални планови задачи налага пълно съдържание и форма стандартизиране и унифициране на създаваните системи от счетоводни данни и показатели.

В условията на централизирано-планова икономика много важна задача на счетоводната система е определянето на показател за себестойност на произведения продукт. При тези условия счетоводната система създава информация за предназначението на разходите, което позволява определяне на показател за себестойност, отклоненията от плановия такъв и анализ на причините за отклоненията. За конкретните условия този подход е напълно целесъобразен.

След промените от ноември 1989 г. икономиката в нашата страна е поставена при пазарни условия. Новото счетоводно законодателство променя съществуващата, ориентирана към изпълнение на плана, организация на счетоводно отчитане на разходите, приходите и финансовия резултат. Чл. 23 на закона за счетоводството (ДВ, бр. 4/15.01.1991 г.) определя заедно с отчитането на разходите по функционално предназначение и отчитането им по тяхното икономическо съдържание – т.е. по вид разходвани ресурси. Трябва да се отбележи обаче, че се *запазва приоритетното място на отчитането на разходите по тяхното функционално предназначение.*

2. Прспективи на създаването на счетоводна информация

Съвременната икономика се характеризира с висока степен на мобилност на парични ресурси, хора и стоки, с висока степен на глобализация, с бързо развитие на науките, технологиите, включително и информационните. Това изисква в промяна както в информационните потребности на управлението, като се разширява обхвата на необходимата за вземане на решения информация, така и във възможностите за създаване на счетоводна информация за задоволяването им.

Счетоводната информация, като обективно-фактическа, не променя своята същност, независимо от исторически променящите се условия. Това определя неизменно основното място на счетоводната информация за управлението на предприятието *и в условията на новите информационни технологии и технически средства.* Те обаче коренно променят възможностите, начините и техниките на създаване, събиране, преобразуване и извличане на счетоводна информация. Възниква необходимост от развитие на методологията за прилагане на счетоводния метод, на нови методики и процедурни техники, които да отговорят на вече настъпилите промени в практиката за изграждане на подходящи системи от данни и показатели.

Настъпващите промени в информационните потребности на управлението засягат качеството и количеството на създаваните отчетни, включително счетоводни данни и показатели. Има се предвид необходимостта от създаване на отчетна информация, способна да удовлетвори специфични и индивидуални информационни потребности на управлението на всички нива. В тази връзка се акцентира върху *аналитичността на счетоводната информация*, която позволява всеобхватно характеризиране на обектите на счетоводно отчитане, включително разходите за задоволяване на информационните потребности на управлението на различните йерархически нива.

3. Разходите – основен обект на управление и счетоводната информация за тях

Направен е кратък обзор върху разбирането за понятията „разходи”, „разноски”, „издръжка”, които в исторически аспект имат не еднозначно тълкуване. Обобщава се, че днес разграничението между разходи, разноски и издръжка се размива и все повече се налага използването на „разходи” като обобщаваща категория. За конкретизиране на разходите се прилагат класификационни признаци.

Участието на ресурсите в икономическата дейност е целенасочено към задоволяване на възникнала потребност. В резултат на участието си в дейността, ресурсите променят своите качествени и количествени характеристики, в частност настъпват изменения в тяхната полезност и стойност. Ефектът от целенасоченото участие на ресурсите в дейността са *разходите*. Разходите, като ефект от участието на ресурсите в дейността, носят техните характеристики и количествена природа. Поради това, те са количествено равни на участвалите в дейността ресурси. Счетоводната информация за разходите отразявайки промените в ресурсите, носи информация и за дейностите в които те участват, начина по който участват и влиянието, което оказват върху други операции, процеси и дейности². Следователно счетоводната информация за разходите има информационно и комуникационно съдържание, което може да се използва многоаспектно за управление на оборота на ресурсите предприятието.

Във всяко предприятие на основата сложността и многообразието на процесите и дейностите, които изискват разходване на ресурси и водят до възникване на разходи и специфичните информационни потребности на управлението се създава *модел за класифициране на разходите*. Решението за това по какви признаци следва да се класифицират разходите и какво е значението на един или друг класификационен признак зависи от поставените цели. Направеното проучване показва разнообразие в описанията в теорията и прилагани в практиката класификационни признаци.

Постоянно изменящите се външни и вътрешни условия поставят пред управлението различни предизвикателства, за справянето с които възниква необходимост от изучаването на разходите в нови аспекти. Това води до необходимостта от диференциране на разходите по неизползвани до сега класификационни признаци и промени в модела за класифициране на разходите. Такъв специфичен модел за класифициране на разходите се прилага в селското стопанство във връзка с определянето на типологията за стопанствата. Ново направление на диференциране на разходите е класифицирането им като транзакционни и трансформационни. Последните са изследвани сравнително малко в нашата страна и то предимно на макро-ниво.

Класифицирането на разходите в качеството им на информационна база за обосноваване на едни или други управленски решения с оглед изпълнение на поставените цели оказва влияние върху моделите за създаване на аналитична счетоводна информация.

² Караиванова, К. , непубликувани лекции по дисциплината „Управленско счетоводство” за студентите от Стопански факултет на СУ „Св. Кл. Охридски”, 2005 г.

Икономиката днес се намира в качествено нов етап от своето развитие, което е свързано с промени в информационните потребности на управлението на всички нива. Това налага преориентиране на съдържанието на създаваните системи от счетоводни данни и показатели, които да отговорят адекватно на новите условия. Разширяващите се потребности от информация за управлявания обект и за външната среда, изискват да се използват възможностите на счетоводната система да създава аналитични и синтетични показатели, които могат гъвкаво да бъдат извлечени, преобразувани и използвани за целите на вземане на конкретни управленски решения. В тази връзка се подчертава, че е необходимо да се преразгледа мястото и ролята на модела за създаване на счетоводна информация за разходите по икономически елементи. Има се предвид, че информацията за разходите по икономически елементи има много голямо значение за финансовото управление на предприятието, независимо дали е самостоятелен субект или е в група, пред вид на това, че тези показатели са най-близо до паричните потоци; тя кореспондира със счетоводната информация за видовете активи и пасиви; характеризира структурата на разходите за производство по цялата верига в тяхната обща сума и относителни величини; позволява наблюдаване на закономерностите във функционирането на дейността; позволява използването на широк кръг класификационни критерии и опознаването на разходите от различни аспекти и в различна степен на обобщаване и детайлиране;

Следователно създаването на модел, базиран на класификацията на разходите по икономически елементи е *високо информативен за управлението*.

ГЛАВА ВТОРА

ХАРАКТЕРИСТИКА НА СЕКТОР ПРОИЗВОДСТВО И ПРЕРАБОТКА НА ПТИЧЕ МЕСО

Във втора глава се разглежда технологичната и организационна специфика на сектор производство и преработка на птиче месо. Анализира се състоянието и развитието на сектора у нас. Описва се организационната структура на управлението. Определя се мястото и ролята на птицепреработвателното предприятие в агро-промишлен холдинг за производство, преработка и продажба на птиче месо. Акцентира се върху качеството на птичето месо като храна на човека, което днес определя съществуването на птицепреработвателното предприятие.

1. Обща характеристика на сектор производство и преработка на птиче месо

Птичето месо е предпочитан хранителен продукт от голяма част от населението. Биологичната ценност на птичето месо като хранителен продукт за човека се създава в процеса на отглеждането на птицата. За да получат наложена от потребителя форма, удобна за консумация, птиците се подлагат на преработка. Птицепреработката е сложна съвкупност от процеси, тясно свързани с биологията, химията, техниката и икономиката. Основна тяхна цел е превръщането на селскостопанските птици в готови за кулинарна обработка цяла птица, части от нея или различни видове месни продукти.

Птицепреработвателната промишленост е основния потребител на продукта на птицевъдството и следователно основен източник на доход за него. В същото време самото птицевъдство е значим потребител на зърно и източник на финансови средства за зърнопроизводството. Следователно птицепреработката може да се разгледа като етап от единна технологична верига, свързваща зърнопроизводството, фуражното производство, птицевъдството и потребителите на птиче месо. В организационен аспект, единната технологична верига може да се осъществи в икономически групи: *агро-промишлени холдинги*.

Птицевъдството и птицепреработката се разглеждат във връзка с наблюдаваните промени в концепциите на управление, насочени не от миналото към бъдещето, а от бъдещето към настоящето, което променя подходите за планиране. Това изисква прилагане на нови методи за икономически анализ, даващи възможност да се мотивират стратегии, което очертава необходимостта от все по-голямото използване на познавателната страна на *счетоводството и икономическия анализ в управленската дейност*. На тази основа се поставя проблема за притежаване от управляващите на *комплексни знания* и в частност интегриране на счетоводните знания с тези на икономическия анализ. Те са необходими при моделиране на желаното бъдещо състояние. То е свързано с отчитане на влиянието на *външните и вътрешните* фактори на средата.

Използването на новите информационни технологии и технически средства позволяват интегрирането на информацията за *динамиката на външните фактори* със *счетоводната информация за състоянието на ресурсите и тяхното участие в дейността*, което е предпоставка за извеждане на прогнози на различни нива. В тази връзка се подчертава още веднъж важността на създаването на счетоводна информация за разходите по видове ресурси, което е в унисон на стратегическия аспект на управлението при съвременните условия на развитие на икономиката и позволява агрегиране на показателите за видовете разходвани ресурси на регионално, общонационално ниво, на ниво ЕС и т.н.

В резултат на проведеня анализ може да се обобщи, че бъдещото развитие на птицевъдството и птицепреработвателната промишленост е свързано с:

- прилагане на съвременни технологии за отглеждане на птици, при което да се изпълнят всички изисквания за хуманно отношение към животните, проследяемост на суровините, високо качество, сигурност и безопасност на производството и опазване на околната среда;
- разширяване на производството на бройлери и кокошки носачки в съответствие с нарастващото търсене на вътрешния пазар и възможностите за износ;
- разширяване на производството на патици, пуйки и гъски, както и на други видове птици;
- ориентиране на част от ресурсите към биологично производство и подобряване на технологиите в целия сектор с оглед съхраняване на природната среда като се използват възможностите на мерките на Общата селскостопанска политика за агроекология;
- разширяване на присъствието не само на европейските пазари, но и на пазарите на трети страни
- развитие на научната дейност.

2. Организационна структура на птицепреработвателната дейност и на нейното управление

Основна специфика на *агро-промишлен холдинг за производство и продажба на птиче месо* е обединяването на предприятия от различни сектори на националната икономика в единен технологичен процес по създаване полезността на продукта.

Процесът на интеграция се базира на *съподчинеността на междинните продукти от единния технологичен процес*. В дисертационния труд се отбелязва, че обединението на база на технологичния процес е гаранция за това холдинговата структура да запази своята цялост и ефективно управление на база управлението на технологичната верига по създаване на полезността на крайния продукт.

Наблюдаваните тенденции към концентрация на капитала, включително и в нашата страна крият рискове, свързани с нарушаване на хармонията в организационен,

технологичен и икономически аспект, поради промяна в интеграционните процеси в условията на все още неовладяна финансова криза. Стои открита възможността за засилване на интеграционните процеси, главно с финансови предприятия и структури и промяна в приоритетите на управлението.

Птицепереработвателното предприятие е последно във веригата по създаване полезността на продукта. То от една страна е свързано с крайните потребители и акумулира финансови ресурси под формата на приходи от продажба на птиче месо и от друга – е основният потребител и източник на финансови средства на селскостопанските предприятия. В тази връзка преработвателното предприятие може да се разглежда като *водещо в технологичната верига*. Самото то най-често встъпва в ролята на инвеститор за развитието на останалите предприятия от агро-промишления холдинг. Това на практика означава *обособяването на птицепереработвателното предприятие в холдингово дружество*, контролиращо и управляващо останалите дъщерни дружества, участници в технологичната верига. От друга страна то извършва *собствена производствена дейност*, която също е обект на управление.

Предприятието-птицекланица, в качеството му на холдингово дружество *се явява организационно-икономически център за управление на холдинга* и е източник на информация за цялостната му дейност.

Централен елемент на икономическите взаимоотношения между участниците в холдинга е механизмът на разпределяне, който възниква по повод на обмена на междинната продукция и разпределението на печалбата. Важен принцип при построяването на тези взаимоотношения е постигането на икономическа обосновааност на разпределението за всяко едно от предприятията в холдинга. Основа на тези взаимоотношения е ценовият механизъм. Всяко от предприятията „продава” своя продукт на следващото от единната верига на базата на установени трансферни цени, т.е. за неговата продукция винаги има вътрешен „пазар”. Така приходите от продажби за едното предприятие са разходи за следващото. Това означава още и, че в тези приходи се съдържа и показател за печалба, която все още не е реализирана в рамките на холдинга.

Това, че агро-промишления холдинг за производство за птиче месо обхваща дейности от селското стопанство и промишлеността, които са технологично обвързани по между си има отношение към избора на организационна структура на управлението. Съществуват различни *организационни структури на системата на управление на холдинговите обединения*. Те могат да бъдат обект на самостоятелно изследване. Това върху което се акцентира в дисертационния труд е, че организационната структура на управлението се променя непрекъснато, с цел усъвършенстване и че много трудно се поддава на еднозначно и точно описание. Направеното проучване показва, че като най-удачна за агро-промишлен холдинг за производство и продажба на птиче месо се очертава *функционално-дивизионалната организационна структура* за управление. При тази структура всеки линейен център в холдинговото дружество управлява дейността на група предприятия, обособени в сегменти, формирани на отраслови принцип, а функционалните подразделения въплъщават съответната сфера от дейността на всички дъщерни предприятия.

В информационното осигуряване на управлението на холдинга, основно място заема счетоводната информация, която отразява технологичната система на процеса в съответствие с организационната структура на нейното управление и гарантира не само упражняването на контрол, но и търсенето на отговорност. Това означава, че счетоводната информация, създавана в предприятието –птицекланица е основа не само за управление на неговата дейност, но и за приходите и разходите на холдинга като икономическа група. *Тази особеност поставя всички проблеми, които се разглеждат*

във връзка със счетоводното отчитане на разходите в птицекланицата да се свързват с ефективността и ефикасността на счетоводно-информационното осигуряване управлението от една страна на собствената ѝ дейност и от друга – на холдинга като икономическа група.

3. Специфика на птицепереработвателната дейност

Спецификата на птицепереработвателната дейност се определя от много фактори, важно място сред които заемат живата птица - основен производствен фактор и технологичната система на преработката.

Птиците встъпват като предмет на обработка в птицепереработвателната дейност. В информационен аспект птицата е носител на информация за биологичните си характеристики - вид, тегло, възраст и физиологично състояние. На основата на тези характеристики управлението на предприятието взема решение за начина на преработването им.

В края на процеса, субстанцията на продукта на преработката *не се променя, но е преминала в друга форма* - разфасовано птиче месо, поради което притежава допълнителна ползност. Следователно птицата, участва в птицепереработвателното предприятие като производствен материален запас – предмет на преработката и като готов продукт – птиче месо за кулинарна обработка.

Технологичната система е в основата на всяка икономическа дейност. *Тя се приема като основа за извеждане на информационните потребности на управлението на всички процеси и дейности от снабдяването, производството и реализацията.* По този начин се гарантира не само опознаване, но и осъществяване на контрол и регулиране. В тази връзка се поставя проблема за засилване на *контролните и аналитични възможности* на счетоводната отчетна информация.

Процесите на *снабдяване с материални запаси* в птицекланицата са подчинени на спецификата на основния обект на снабдяване – птици. Биологичната природа на обекта на снабдяване определя от една страна невъзможността да се обособи склад за съхранение на птици, както това е възможно за много други промишлени производства, и от друга - поставя условия, свързани с доставката на птици до преработвателното предприятие.

Като възможен начин за решаване на проблемите по отношение на навременното снабдяване с птици в достатъчни количества и в нужното физиологично състояние се предлага разработването на *модел за управление на доставките „Точно навреме“*. Основната цел е избор на доставчици, които да могат да гарантират доставките по време, количество и качество.

Производствената дейност изразява главната цел на птицекланицата – производство на продукт, от реализацията на който се очаква печалба.

В зависимост от крайния продукт на преработката, производствените процеси в птицекланицата се групират като:

(1) първична обработка, която обхваща процесите от заколването до охлаждането. Резултатът от първичната преработка е *продукт – птичи труп, който има две предназначения: на основен продукт, готов за кулинарна обработка или на полуфабрикат, подлежащ на вторична преработка* (Схема 1).

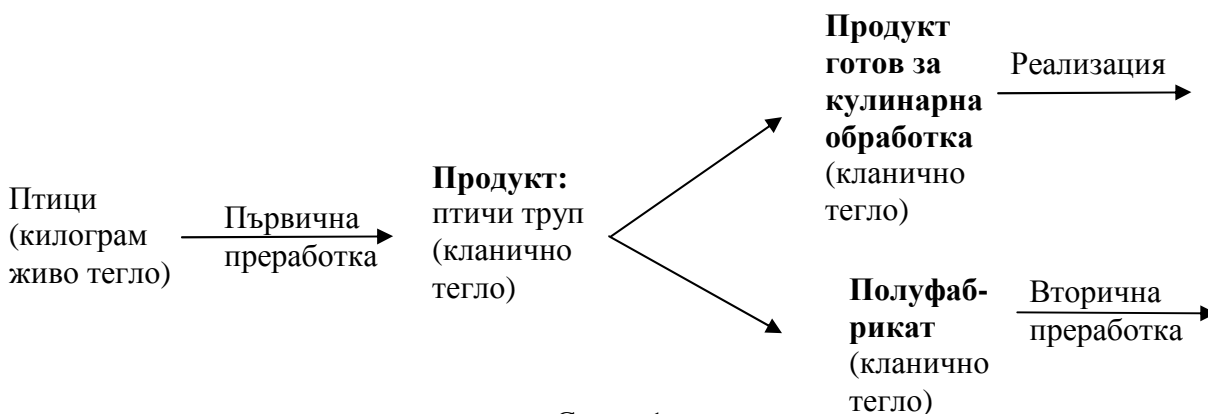


Схема 1.
Продукти на първичната преработка

(2) вторична обработка, която от своя страна в зависимост от продуктите, резултат от нея, се подразделя на:

(а) *разрязване на птицата* на анатомичните ѝ части и получаване на птичи разфасовки с кост. Разрязването на птицата на анатомичните ѝ части е разделителната точка, в резултат на която се получават свързани продукти (Схема 2). При разрязване на птицата се получават всички нейни анатомични части, които са с различно предпочитание сред клиентите и носят съответно различна доходност при тяхната реализация.

От така получените анатомични части на птицата бедрото и гърдите могат да преминат в следващия етап на вторичната преработка – филетиране.

Следователно в резултат на протичане на този етап на вторичната преработка се получава продукт, който също има две предназначения: готов продукт под формата на птичи разфасовки с кост, готови за кулинарна обработка или полуфабрикат, който се подлага на филетиране.

(б) *филетиране на месото*, което се явява основно направление за дейността на много птицекланици, тъй като е предпочитано от клиентите.

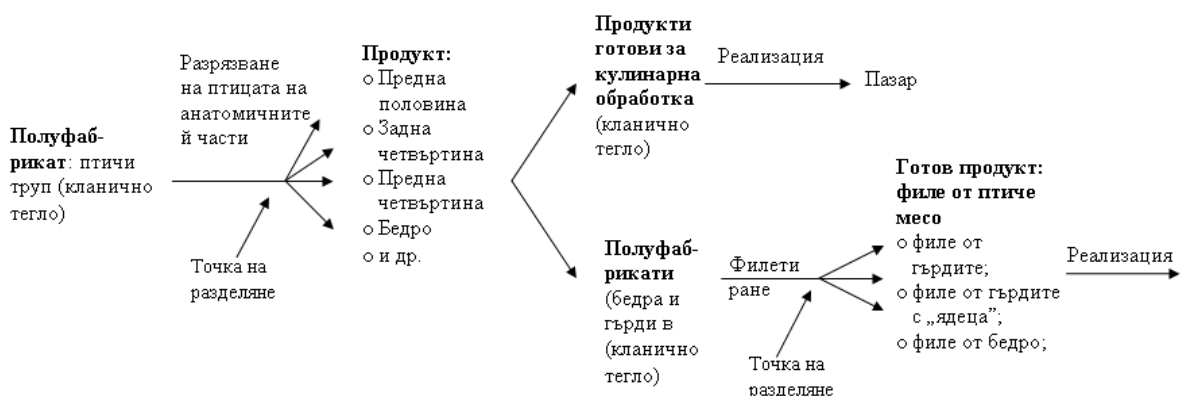


Схема 2.
Продукти на вторичната преработка

В процеса на преработка се получават *субпродукти*, от които воденички, сърца, шийки, черен дроб се използват за храна на човека. Те се събират и пакетират до определен грамаж. Някои от останалите субпродукти (глави, крака и др.) се

преработват до различни други продукти. В случаите, в които птицекланицата осъществява такъв вид преработка има основание за обособяване на *второстепенна или странична дейност*. Тя задължително се извършва в отделно производствено звено (цех), при спазване на определени санитарни изисквания.

Спецификата на продукта налага възможно най-бърза *реализация* до клиента. Птичето месо, което не се реализира веднага се съхранява за определено време и при определени условия.

4. Качество на продукта

Кризите, възникнали със заболяването на животни и потенциалните опасности за заразяване на хора са в основата на изработването на политика на Европейския съюз по отношение на безопасността на храните. Като страна членка на Европейския съюз България е длъжна да приема европейските норми в областта на безопасността на храните, които засягат условията на производството, транспорта, съхранението и предлагането по цялата верига – от производителя на суровината до крайния потребител. В нашата страна е постигната хармонизация на националното с европейското законодателство по отношение на безопасността на храните.

Въвеждането и спазването на посочените регламенти и закони изисква прилагането на системите за управление на безопасността на храните, в основата на които стоят системи за управление на качеството, приложени към безопасността на храните, системата за анализ на потенциалните опасности и контрол върху критичните точки (НАССР - Hazard Analysis and Critical Control Points) и Предварителни програми (добри практики).

Страните от Европейският съюз специално за храните са приели стандарт ISO 22000 „Системи за управление безопасността на храните- изисквания за всяка организация от хранителната верига”. Стандартът е приложим за всички предприятия от хранителната верига, включва в себе си 5 предварителни етапа и 7 принципа на НАССР и осигурява управление на контрола върху безопасността на храните.

От 01.01.2007 г. НАССР или процедури в съответствие с принципите на НАССР *са задължителни* за производството на качествени и безопасни храни. Неспазването на изискванията за сигурност и безопасност на храните *води до затваряне на предприятия*.

Внедряването на стандартите за безопасност и качество на храните са свързани със значителни инвестиции, което се оказва съществен проблем пред малките и средни предприятия.

ГЛАВА ТРЕТА

СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННОТО ОСИГУРАВЯНЕ УПРАВЛЕНИЕТО НА РАЗХОДИТЕ В ПТИЦЕПРЕРАБОТВАТЕЛНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

В трета глава се изследва състоянието на създаването на счетоводна информация за разходите в птицепреработвателните предприятия. Правят се *предложения* за:

- 1) *допълнително конкретизиране на аналитичните признаци към съществуващите в момента и традиционно прилагани в практиката на птицекланиците модели за счетоводното отчитане разходите и промени в модела за калкулиране на себестойност;*
- 2) *изграждане на единен информационен модел от аналитични показатели за разходите, базиран на класификацията им по икономически елементи.*

1. Общ поглед върху управленските потребности и моделите на счетоводно отчитане на разходите

В комплекса от отчетни показатели, информационно базиращи вземането на управленски решения на различни нива, мястото на счетоводните показатели е основно. Това се основава на обективна възможност на счетоводната информация, както да се детайлира в различна степен до първична, синтезира, обобщава, съпоставя и балансово да се противопоставя, така и да се интегрира с други видове икономическа и неикономическа информация.

За управлението на ниво предприятие - птицепкланица е необходима подробна и всестранна информация за фактически протичащите явления и процеси, която да осигурява наблюдението, анализа и контрола текущо в хода на дейността и която в тази степен на детайлност не е необходима за управлението на ниво холдинг. Това налага отчетната система на птицепреработвателното предприятие и на другите предприятия, участници в агро-промишлен холдинг, в частност и счетоводно-отчетната им система да е достатъчно адаптирана не само към информационните потребности на собственото им управление, но и към задоволяване информационните потребности на управлението на холдинга като цяло.

Птицепреработвателното предприятие встъпва едновременно в качеството на холдингово дружество и в качеството на предприятие от технологичната верига по създаване на полезността на продукта. То осъществява контакта с пазара на птиче месо. На практика това означава, че приходите от продажби се получават в холдинговото дружество. Птицепреработвателното предприятие акумулира входящите парични потоци, основно – приходите от продажба на птиче месо и ги преразпределя към дъщерните дружества в рамките на изготвените бюджети и делегираните права и отговорности на ръководителите им. Приходите от продажба, макар и реализирани в рамките на холдинговото дружество, реално са приходи на холдинга като икономическа група. С други думи, всяко от дъщерните предприятия има своя дял в реализирания приход, включително и птицепреработвателното предприятие, което е не само ръководен център на холдинга, но и предприятие, извършващо стопанска дейност и следователно също работещо за печалба.

В разходите, извършени от птицепкланицата се съдържа фактическа информация както за разходите, направени от дъщерните предприятия по веригата преди птицата да встъпи като фактор в нейната дейност, така и за печалбата, която всяко от дъщерните дружества е получило като резултат на „продажбата” на вътрешния пазар на своя продукт на следващото предприятие от веригата.

Предвид спецификата на дейностите на отделните предприятия в рамките на холдинга, се налага изграждане на *съответствие между създаваната на ниво отделно предприятие счетоводна информация за разходите и информацията необходима за управлението на икономическата група*. В изложението се прави опит за постигане именно такова съответствие при условията на разходите за птицепкланицата и холдинга като икономическо обединение на група предприятия, технологично обвързани помежду си. Това съответствие най-лесно се осъществява чрез изграждане на модел за счетоводно отчитане на *разходите по икономически елементи*, от който лесно могат да се извлекат синтетични данни и показатели, необходими за управлението на ниво холдинг.

Основната специфика на птицепреработвателния процес е получаването на *свързани продукти*. В практиката има много производства, които протичат с получаване на свързани продукти. Обща тяхна черта е трудността по отношение на възможностите за отчитане, анализиране и контролиране на разходите. От гледна точка на моделите на калкулиране на себестойност основната трудност е по отношение на

отразяването на разходите по признака пряка принадлежност към свързаните продукти. Това налага познаването на конкретните технологични особености на птицепереработката, които са изследвани и описани в дисертационния труд. Особеностите на производствения процес определят сложността на методологията на създаването на счетоводна информация за разходите и изграждането на моделите на калкулиране на себестойност.

В дисертационния труд калкулирането се разглежда като елемент на счетоводния метод, приложим за количествено измерване на процеси и дейности с помощта на паричния измерител. Практическото му прилагане изисква изграждане на *модел на калкулиране*. Основни елементи на всеки модел на калкулиране са: обект на калкулиране, калкулационна единица и калкулационен период; системи, подходи и методи на калкулиране; организация, методологии и методики, отнасящи се до счетоводното отчитане на разходите, тяхното систематизиране и обвързване с обектите на калкулиране; технологиите и техническите средства, поставящи в действие количественото измерване с помощта на паричния измерител.

На основата на проведено проучване е установено, че прилагания към момента в практиката модел за калкулиране на себестойност не отговаря, както на информационните потребности на управлението от показатели за себестойност, така и на съвременните технологични специфики на производствения процес. В тази връзка е направено конкретно предложение за *промяна в обектите на калкулиране* – от използваните към момента отделни видове продукти да се премине към тяхното групиране на продукти, резултат на автоматизираната преработка - птичи труп и разфасовки на птичи труп с кост и продукти, резултат на ръчна преработка - филе от птиче месо, което позволява по-точно отнасяне на разходите като преки и косвени. Избора на групите продукти позволява реализирането на връзката между обектите на калкулиране и систематизирането на разходите по *места на възникване* и фази на технологичния процес.

Направеното проучване в литературата показва, че по отношение на *калкулационната единица* има основание за разширяване на разбирането за нея като отразяваща не само количествените, но и качествените свойства на обекта на калкулиране. В тази връзка по отношение на калкулационната единица, прилагана в птицекланиците – кланично тегло, се предлага да се добавят и качествени свойства на обекта на калкулиране, като например птиче месо с повишено съдържание на витамини, месо от птици получено при биологично чисти условия и др. Това позволява постигане на индивидуална калкулация за обектите на калкулиране, които иначе имат едни и същи технически, но различни качествени характеристики.

2. Състояние, проблеми и насоки на развитие на счетоводното отчитане на разходите в птицепереработвателните предприятия

В практиката са познати и се прилагат *два модела на организация на счетоводно отчитане на разходите*:

1) модел, при който се използват само сметките за разходи по икономически елементи.

2) модел, при който се използват едновременно сметките за разходи по икономически елементи и по функционално предназначение.

Независимо от това кой модел за счетоводно отчитане на разходите ще бъде използван се изисква създаването и на модел за аналитично счетоводно отчитане. Последният е част текущото и периодично счетоводно отчитане на предприятието, в частност – текущо и периодично отчитане на разходите.

Направеното проучване показва, че в предприятията –птицекланици разходите за производството се отчитат като се следва традиционния модел с използване последователно на сметките за разходи по икономически елементи и по функционално предназначение. Приоритетното място е на разходите по функционално предназначение, което позволява калкулиране на себестойност. Сметките за отчитане на разходите по икономически елементи детайлират информацията за съдържанието на разхода, включително за целите на данъчното облагане, а сметките за отчитане на разходите по функционално предназначение детайлират информацията по статии на разходите и по структурни подразделения (центрове на отговорност). Основен проблем на счетоводното отчитане на разходите в птицепереработвателните предприятия е ниската степен на оперативност и аналитичност на създаваната информация. Така става възможно „отминаване” влиянието на важни фактори, имащи отношение не само върху оперативното, но и на стратегическото управление. В дисертацията е защитена идеята за използване на неограничените възможности на счетоводните аналитични данни и показатели за разходите за гъвкаво систематизиране на информация според възникващите информационни потребности на управлението на всички нива. В тази връзка се прави опит за *допълнително конкретизиране на аналитичните признаци към съществуващите в момента и традиционно прилагани в практиката на птицекланиците модели за счетоводното отчитане разходите.*

- като се използват аналитичните признаци на разходите по видове ресурси се предлага тяхното конкретизиране и обособяването им по места на възникване. Конкретизирани са местата на възникване в предприятията – птицекланици, за които е подходящо да се създава счетоводна информация за разходите;

- допълване към статиите на калкулацията и съответното им прегрупиране за създаване отделно на показатели за преките и непреките разходи. В тази връзка са предложени и промени в счетоводното отчитане на разходите, като:

- а. отделните видове разходи за поддръжка и ремонт на машини и оборудване да се отичат обособени в едноименна синтетична сметка. Показателят за тези разходи позволява точното им отнасяне към обектите на калкулиране;

- б. използване на отделна синтетична сметка с подходяща подсистема от аналитични сметки за счетоводното отчитане на общопроизводствените разходи;

- в. използване на отделна синтетична сметка за счетоводно отчитане на разходите за контрол на качеството. Днес, когато изискванията за сигурност и безопасност на храните са законово регламентирани и просперитета на предприятието – птицекланица зависи и от качеството на продукта, който то предлага, създаването на счетоводна информация за разходите за качество е наложително. В тази връзка е обоснована необходимостта от обособяване на отделно подразделение в производствената структура на предприятието, което да отговаря за контрола върху качеството. Това от своя страна изисква отграничаването на дейността по контрол на качеството от другите дейности в птицекланицата и съответно систематизиране на разходите за нейното осъществяване. Предложено е и обвързване на аналитичната подсистема към синтетичната сметка за разходи за качество с предлаганата от Дж. Кампанела класификация на разходите за качество;

По отношение на модела за калкулиране на себестойност се предлага за калкулиране себестойността на групите продукти да се приложи полуфабрикатния вариант на метода на калкулиране по процеси. Използването на този вариант на метода на калкулиране по процеси позволява обвързването на счетоводната информация за разходите по места на възникване и фази на технологични процес с обектите на калкулиране и повишава информативността на показателя себестойност.

Всички предложени промени усъвършенстват счетоводното отчитане на разходите и правят възможно усъвършенстването и на калкулирането на себестойности.

3. Опит за създаване на модел за аналитично счетоводно отчитане на разходите базиран на класификацията им по икономически елементи

Въз основата на доказаната хипотеза, че икономическия елемент на разходите се явява единна основа за създаване на системи от счетоводни данни и показатели за управлението на разходите в птицепереработвателните предприятия и на ниво холдинг е предложен модел за аналитично счетоводно отчитане на разходите базиран на класификацията по икономически елементи. Този модел е в съответствие с измененията на формата на счетоводната система под влияние на новите информационни технологии и технически средства.

В теоретичен аспект моделът е изведен от същността на счетоводната информация, а в практически приложения му осигурява фактическото съдържание на счетоводната информация за управлението по видове ресурси, по производствени центрове, по обекти на калкулиране, по отделни предприятия в холдинговата структура и общо за холдинга и извън него.

Значимостта на модела от аналитична счетоводна информация се обуславя с достъпността им за управлението, поради неговата изключителна гъвкавост, което позволява извличане на аналитични данни и показатели, тяхното интегриране с друга икономическа и неикономическа информация и чрез прилагане на съвременен математико-статистически инструментариум за икономически анализ използване за задоволяване управлението не само на преработвателното предприятие, но и на холдинговата структура, на регионално, секторно, държавно ниво. Това води до висока информативност на счетоводните данни и показатели, позволява да се отчита влиянието на вътрешните и външните фактори в птицепереработвателната промишленост, с което се осигурява възможност управлението своевременно да реагира на икономическите и информационно-техническите промени.

Този модел може да се използва много ефективно, когато има създадена база от данни, съдържаща всички необходими класификационни и идентификационни признаци. По този начин става възможно в максимална степен прегрупиране на създадената аналитична информация и получаване на гъвкави отчетни регистри, задоволяващи и непредвидени информационни потребности.

Моделът може да бъде лесно създаден на база на съществуващите към момента в практиката модели за счетоводно отчитане на разходите по икономически елементи и по функционално предназначение.

На основата на счетоводната сметка „Разходи за материали” се прави опит за изграждане модел за създаване на аналитична информация, който по аналогия може да бъде приложен за всички сметки от групата по икономически елементи. При избора на шифър на счетоводната сметка е приложен сметкоплан, в който за разходите за материали е предвиден шифър 600.

Модел за създаване на аналитична счетоводна информация за разходите за материали за предприятията – птицевъдници

- По видове материали

600.1. Разходи за живи птици

.....

600.4. Разходи за медикаменти, материали за лабораториите и други ветеринарно-санитарни материали

....

- По видове дейности

600.1.1 Разходи за живи птици в основна дейност

.....

600.4.1. Разходи за медикаменти и други ветеринарно-санитарни материали в основната дейност

....

....

600.4.2 Разходи за медикаменти и други ветеринарно-санитарни материали в контрол на качеството

- По центрове на отговорност (ЦО) в рамките на дейностите

600.1.1.1. Разходи за живи птици в основна дейност в ЦО 1

.....

600.4.2.1. Разходи за медикаменти и други ветеринарно-санитарни материали в контрол на качеството в дейност основна дейност в ЦО 1

....

....

- По места на възникване (МВ) в центровете на отговорност (ЦО) към всяка от дейностите

600.1.1.1.1 Разходи за живи птици в основна дейност в ЦО 1, МВ 1

.....

600.4.1.1.2. Разходи за медикаменти и други ветеринарно-санитарни материали в основна дейност в ЦО 1, МВ 2

....

....

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключението се извеждат основите обобщения, изводи и предложения, направени в хода на проведеното изследване. Отчита се постигането на поставената цел и задачи.

СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ И НАУЧНО-ПРИЛОЖНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. В условията на силна глобализация, бързо развитие на науката, информационните технологии и технически средства се мотивира необходимостта от:

- използване на присъщата на счетоводната информация възможност да се детайлира до достигане на първични данни и преобразува за извеждане на конкретни показатели за опознаване на икономическата реалност. Това води до разширяване на информационното осигуряване, както на оперативното, така и на стратегическото управление на отделното предприятие, на икономическата група, на макро управлението, в регионален, общодържавен и т.н. аспект.

- развитие на методологията за прилагане на счетоводния метод, на нови методики и процедурни техники, които да отговорят на вече настъпилите промени в практиката за изграждане на подходящи системи от данни и показатели;

- комплексни знания, съчетаващи знанията за логическия модел на счетоводната система с инструментариума на икономическия анализ, количествените методи и др., които са предпоставка вземане на мотивирани управленски решения на база правилно информационно осигуряване;

2. Направени са конкретни предложения за усъвършенстване на съществуващите и традиционно прилагани в практиката модели на създаване на аналитична счетоводна информация за разходите и модели за калкулиране на себестойност на продукта в птицепереработвателните предприятия, с оглед възможности за подобряване на ефективността на управлението на разходите. По конкретно е предложено:

- конкретизиране на аналитичните признаци за счетоводно отчитане на разходите по икономически елементи, включително чрез създаване на аналитична счетоводна информация за разходите по места на възникване. Обосновано е определянето на местата на възникване в предприятията - птицецкланици;

- допълване на статиите на калкулацията със статии за полезните отпадъци и за преразпределените разходи от спомагателните дейности. Предлага се също и прегрупирането на създадената аналитична счетоводна информация в статии, ориентирани към класификация на разходите на преки и косвени. В тази връзка са предложени и промени в счетоводното отчитане на разходите, като:

а. обособено отчитане в едноименна синтетична сметка на отделните видове разходи за поддръжка и ремонт на машини и оборудване. Показателят за тези разходи позволява точното им отнасяне към обектите на калкулиране;

б. използване на отделна синтетична сметка с подходяща подсистема от аналитични сметки за счетоводното отчитане на общопроизводствените разходи;

с. използване на отделна синтетична сметка за счетоводно отчитане на разходите за контрол на качеството. Предложено е също и обвързване на аналитичната подсистема към нея с предлаганата от Дж. Кампанела класификация на разходите за качество;

- по отношение на модела за калкулиране на себестойност се предлага промяна в обектите на калкулиране – от използваните отделни видове продукти да се създадат групи продукти, към които да се приложи полуфабрикатния вариант на метода на калкулиране по процеси

3. Предложен е единен информационен модел на икономически показатели за разходите в птицепереработвателните предприятия въз основа на видовете разходвани ресурси със следните основни предимства:

- адекватен на управленските информационни потребности на всички нива на управление в отделното предприятие, в холдинг и извън него за управлението на секторно, регионално и макро-икономическо ниво;
- удобен за създаване на системи от аналитични данни и показатели за разходите на база на първична информация от счетоводното документирание;
- свързан с информационната база от данни, което позволява гъвкаво извличане, систематизиране и преобразуване за задоволяване на общи и специфични информационни потребности;
- лесен за създаване от съществуващите към момента в практиката модели за аналитично счетоводно отчитане на разходите по икономически елементи и по функционално предназначение.

4. На база на конкретните резултати от проведеното научно-практическо изследване се правят следните изводи за бъдещото развитие на счетоводно-информационното осигуряване управлението на разходите:

- засилване на взаимовръзките между счетоводството и икономическия анализ в отговор на промените в концепциите на управлението, ориентирани към моделиране на бъдещето и извеждане на възможностите и цената за неговото постигане;
- утвърждаване на икономическия характер на разходите като базисен критерии за създаване на счетоводна информация за тях и на тази основа приспособяване на моделите за аналитичното счетоводно отчитане към бързо променящите се информационни потребности на управлението от различните нива;
- разширяване на кръга на аналитични признаци по които е необходимо да се създава счетоводна информация за разходите;
- използване на новите информационни технологии и технически средства, както в процеса на създаване на счетоводна информация, така и в процесите на нейното систематизиране, субординиране, дисоцииране и интегриране с друга икономическа и неикономическа информация за по-пълното информационно задоволяване на управлението на различните йерархически нива.

СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, СВЪРЗАНИ С ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. И. Анкова, „Счетоводната информация по места на възникване в птицепреработвателните предприятия”, приета за печат в Годишник на Стопански факултет, 2011 г.
2. И. Анкова, Е. Станчева, „Влияние на Международните стандарти за финансово отчитане върху развитието на счетоводството”, Приета за печат в Годишник на Стопански факултет, 2010 г.
3. И. Анкова, Т. Седларски, „Възможност за счетоводно отчитане на транзакционните разходи в предприятията”, Приета за печат в бр. 3-4/2010 на списание „Статистика”