



СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „ДИМИТЪР А. ЦЕНОВ”

КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ”

ДИМИТЪР БОРИСОВ ЯНКОВ

**ТЕОРЕТИКО-ПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ ПРИ ОТЧИТАНЕ
НА РАЗХОДИТЕ И КАЛКУЛИРАНЕ НА
СЕБЕСТОЙНОСТТА НА ПРОДУКЦИЯТА В
ОРИЗОПРОИЗВОДСТВОТО**

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

*на дисертационен труд за придобиване на образователна и научна степен
„доктор“ по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и
анализ на стопанската дейност (счетоводство)“*

Научен ръководител

доц. д-р Станислав Александров

гр. Свищов

2018 г.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита по реда на Закона за развитие на академичния състав в Република България пред Научно жури от катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Дисертационният труд е в обем от 184 страници. В структурно отношение е изграден от увод, изложение в три глави, заключение, списък с използвана литература – общо 158 източника, от които: български – 145, английски – 13. В подкрепа на изложеното са включени 29 таблици, 10 фигури и 1 схема. Приложенията са 5 на брой.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на от
..... ч. в на СА „Д. А. Ценов“.

Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите лица в отдел „Докторантура и академично развитие“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на темата на дисертационния труд

Един от най-важните фактори, пряко свързан с формирането на себестойността, са разходите. **Актуалността на темата на дисертационния труд** се обуславя от необходимостта от научно изясняване и решаване на проблеми с практикоприложен характер относно счетоводното отчитане на разходите в оризопроизводството и формиране на себестойността в оризопроизводството. За управлението на разходите, при производството на оризова арпа, се определят видове себестойност, които се разграничават според различни признаци, съдържание и момент на калкулиране.

Традиционните начини за отчитане на разходите и формиране на себестойността в оризопроизводството не осигуряват необходимата аналитична информация за ефективно управление и контрол в предприятията в оризопроизводството. Този недостатък може да се елиминира чрез подобряване на класификацията и организацията на тяхното аналитично отчитане.

Посочените аргументи са основание за избора на темата на дисертационния труд, която е значима на счетоводната теория и практика. От тази гледна точка счетоводното отчитане на разходите и калкулирането на себестойността допринасят за решаване на проблеми, свързани с производствената дейност на оризопроизводствените предприятия и обосновават **актуалността и значимостта на разработката.**

2. Цел и задачи на дисертационния труд

Основната цел на дисертационния труд е да се анализират теоретико-приложните аспекти при отчитане на разходите и калкулиране себестойността на продукцията в оризопроизводството, като се установят основните проблеми, както и да се отправят препоръки за подобряване на

организацията при отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.

Формулираната цел се реализира чрез решаване на следните задачи:

➤ Да се проучи и анализира формирането на разходите в оризопроизводството, както и организацията на счетоводно им отчитане на база особеностите в технологията при отглеждане на оризова арпа.

➤ Да се изведат някои проблеми при възникване и отчитане на разходите в оризопроизводството с цел за осигуряване на достоверна и всеобхватна информация за целите на управлението.

➤ Да се направи характеристика на съществуващите системи и методи за калкулиране, като се изведат техните предимства и недостатъци и се разработят практически примери за прилагането им при изчисляване себестойността на продукцията в оризопроизводството.

➤ Да се адаптира методът ABC съобразно спецификата на оризопроизводството.

➤ Да се направи анализ на съществуващите бюджетни подходи и процедури, които са инструментариум за повишаване ефективността в оризопроизводството.

3. Обект и предмет на научното изследване

Обект на изследване са структурите регистрирани, като земеделски производители по Наредба № 3 от 29.01.1999 г. за създаване и подържане на регистър на земеделските стопани на Министерството на земеделието, храните и горите¹, които се занимават с оризопроизводство в областите Пловдив, Пазарджик, Стара Загора и Ямбол.

¹ Наредба № 3 от 29.01.1999 г. за създаване и подържане на регистър на земеделските стопани на Министерството на земеделието, храните и горите – Обн. ДВ. Бр. 99 от 05.02.1999 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 17 от 23.02.2018 г.

Предметът на изследване са теоретико-приложните аспекти при счетоводното отчитане на разходите, начините за разпределение на непреките производствени разходи и калкулиране себестойността на продукцията в оризопроизводството.

4. Изследователска теза

Основната изследователска теза, застъпена в дисертацията, е че създаваната счетоводна информация за разходите и за себестойността в оризопроизводството не е достатъчно детайлна и достоверна за вземане на управленски решения, поради което е необходимо да се оптимизира отчитането на разходите и калкулирането на себестойността .

5. Методология на изследването

Методи на изследване. В изследването е приложена система от общо логически методи – анализ, синтез, индукция, наблюдение, исторически метод и отделни постановки на систематическия подход. При оформяне на изводите и интерпретирането на резултатите се използват сравнението, съставянето на модели, статистическата обработка на данни и анализ на разглежданите процеси.

Емпиричните данни са набавени чрез провеждане на анкети, наблюдение на място, използване на нормативни документи за разходи на горива и материали, информация от аналитичните счетоводни сметки и годишните финансови отчети.

6. Ограничителни условия в обхвата на изследването

Настоящият дисертационен труд е разработен при следните **ограничения:**

➤ Изследването няма за цел да представи подробно и изчерпателно всички аспекти при счетоводното отчитане на разходите и калкулирането на себестойността на продукцията от оризопроизводството.

Акцент е поставен върху проблемите, които авторът счита за значими и недостатъчно изяснени.

➤ Примерните технологични карти за отглеждане на оризова арпа са разработени на базата на нормативи за разходи на гориво, цени на торове, вода и препарати за растителна защита, предоставени от изследваните оризопроизводители.

➤ Необходимо е да се отбележи, че изследваните стопански субекти се характеризират със значително разнообразие от земеделски култури и начини на аналитичното им отчитане. Поради конфиденциалния характер на информацията периодът на изследването е ограничен в рамките на три години.

Използваните нормативни актове, специализираните литературни източници са актуални към 28.02.2018 г.

7. Аprobация

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита пред Научно жури от катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов. Отделни части от него са публикувани в специализирани научни издания. Основните авторови идеи са докладвани на докторантска сесия и конференции с национално и международно участие.

Изведените в дисертационния труд идеи и препоръки са предоставени на вниманието на 20 земеделски предприятия, като част от тях са приети за експериментално приложение в ЗК „Единство“ и „Арон“ ООД.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд се състои от увод, изложение в три глави, заключение, използвани източници литература и приложения. Структурата

на дисертационния труд следва възприетия от автора изследователски подход и е подчинена на дефинираните цел и задачи на изследването.

Дисертационният труд е в обем от 184 страници. В структурно отношение е изграден от увод, изложение в три глави, заключение, списък с използваните източници – общо 158 източника, от които: български – 145, английски – 13. В подкрепа на изложеното са включени 29 таблици, 10 фигури и 1 схема. Приложенията са 5 на брой.

Дисертационният труд е структуриран в следните части:

УВОД

ГЛАВА ПЪРВА. ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ И ИКОНОМИЧЕСКА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ПРОИЗВОДСТВЕНИТЕ РАЗХОДИ В ОРИЗОПРОИЗВОДСТВОТО

1.1. История, традиция и проблеми на оризопроизводството в България

1.1.1 Възникване на оризопроизводството в България

1.1.2 Оризопроизводството в България след Освобождението

1.1.3 Оризопроизводството в България 1944-1989 г.

1.1.4 Оризопроизводството в България след 1989 г.

1.2. Понятията разходи, разноси и себестойност от счетоводна и икономическа гледна точка

1.3. Счетоводно третиране на производствените разходи

1.4. Групировка и икономическо третиране на производствените разходи съгласно Системата за земеделска счетоводна информация (СЗСИ) при стопанства с двустранно счетоводство

ГЛАВА ВТОРА. КАЛКУЛИРАНЕ ФАКТИЧЕСКАТА СЕБЕСТОЙНОСТ НА ПРОДУКЦИЯТА

2.1. *Калкулирането като счетоводен метод за оценяване на продукцията*

2.2. *Счетоводни и данъчни проблеми при оценяване на готовата продукция в оризопроизводството*

2.3. *Традиционни методи за калкулиране фактическата себестойност на продукцията в оризопроизводството*

ГЛАВА ТРЕТА. УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ОТЧИТАНЕТО НА РАЗХОДИТЕ И КАЛКУЛИРАНЕ СЕБЕСТОЙНОСТТА НА ПРОДУКЦИЯТА В ОРИЗОПРОИЗВОДСТВОТО ОТ УПРАВЛЕНСКА ГЛЕДНА ТОЧКА

3.1. *Модел за бюджетиране на размера и структурата на производствените разходи на база тяхната възвръщаемост в оризопроизводството*

3.2. *Съвременни методи за калкулиране себестойността на продукцията*

3.3. *Използване на управленската себестойност за оптимизиране на сортовата структура в оризопроизводството*

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ИЗПОЛЗВАНИ ИЗТОЧНИЦИ

ПРИЛОЖЕНИЯ

III. СЪДЪРЖАНИЕ И РЕЗУЛТАТИ ОТ ИЗСЛЕДВАНЕТО

УВОД

В уводната част на дисертационния труд се обоснова значимостта на ориза като една от основните култури, която осигурява изхранването на населението в света. Дефинирани са обектът и предметът на изследването. Очертани са основната цел и задачите за нейното постигане. Формулирана

е изследователската теза и са представени методологията, обхватът и ограничителните условия при разработване на темата.

ГЛАВА ПЪРВА. ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ И ИКОНОМИЧЕСКА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ПРОИЗВОДСТВЕНИТЕ РАЗХОДИ В ОРИЗОПРОИЗВОДСТВОТО

В исторически аспект е изследвано развитието на оризопроизводството в България. Вниманието се фокусира върху изясняване на същността и особеностите на присъщите му разходи. Изследвани са мнения на български и чуждестранни автори. В структурен аспект първа глава се състои от четири параграфа.

В параграф 1.1. История, традиции и проблеми на оризопроизводството в България е отделено внимание на възникването и развитието на оризопроизводството в България, което условно се разделя в четири исторически периода: Възникване на оризопроизводството в България; Оризопроизводството в България след Освобождението; Оризопроизводството в България 1944–1989 г.; и Оризопроизводството в България след 1989 г. Направен е ретроспективен анализ на особеностите в технологията на отглеждане на ориз, като се акцентира върху разходите.

Анализът на историческите факти и особености на технологията на отглеждане на ориза позволява да се формулира заключение, че производството на ориз в България е съпроводено с голям обем производствени разходи. Оризопроизводството е било скъпо и непривлекателно, а себестойността на продукцията – много висока. Изграждането на устойчив модел на производство на ориз в България става едва след 1960 г., когато се създават механизирани условия, което го прави привлекателно.

1.2. Понятията разходи, разноси и себестойност от икономическа и счетоводна гледна точка

1.2.1. Същност на понятията и различия

В резултат на изследваните авторови мнения на същностните характеристики на понятията „разходи“, „разноски“ и „себестойност“ от икономическа, счетоводна и данъчна гледна точка се очертават различни зависимости между тях.

При търсене на взаимовръзка между тези термини и тяхното изясняване се стига до заключението, че под понятието „разноски“ трябва да се разбират всички употребени материални и нематериални блага във връзка със стопанската дейност на предприятието, които формират себестойността на произведените продукти.

В резултат на изследваните авторови мнения се достига до извода, че понятието „разходи“ е с по-широко съдържание. Всички разноски представляват и разходи, но не всички разходи представляват разноски. Разходите могат да надхвърлят размерат на калкулативните разноски, които са свързани по пряк или косвен начин с конкретните произведени продукти.

Систематизирането и анализирането на теоретични постановки, свързани със същността и обхвата на понятията „разходи“, „разноски“ и „себестойност“ от икономическа и счетоводна гледна точка, представени от различни авторови мнения, позволяват да се обобщи, че:

- Понятията „разходи“ и „разноски“ не са синоними. Различието по между им е свързано с техния обхват. Разноските са само производствените разходи.
- Себестойността на продукцията е съвкупност от разходи в парично изражение, извършени от предприятието за производството и реализацията на конкретен продукт.

1.2.2. Особенности при формиране и отчитане на разходите в оризопроизводството

В настоящия параграф са систематизирани особеностите при формиране и отчитане на разходите в оризопроизводството, теоретичната им същност и функционалното проявление. Те способстват за осъществяване на икономическата дейност в предприятието и практически измерват себестойността на оризовата арпа. Съвременните икономически условия определят необходимостта от оптимизиране и ефективно управление на разходите. Това е от съществено значение за „производството“ на детайлна и достоверна счетоводна информация, която е основополагаща при вземането на управленски решения. Представените различни автори становища в настоящия параграф позволяват очертаване на следните изводи:

- Формирането на разходите в оризопроизводството се влияе от възприетата технология на отглеждане при конкретните природни условия. Технологичният процес при отглеждането на оризова арпа протича в две календарни години.

- Отличителен белег, който различава технологичния процес при отглеждането на оризова арпа от останалите зърнени култури, е необходимостта от поддържане на постоянен воден режим чрез изграждането на специални съоръжения „оризища“.

- Анализирането на разходите налага разглеждането по елементи на отделните технологични дейности. Следва да се има предвид, че в оризопроизводството се отчитат и се включват към преките производствени разходи и разходите за сушене, почистване и сортиране.

- В предприятията, занимаващи се с оризопроизводство се прилагат основно два вида себестойност: според момента на калкулиране на

себестойността; и според вида и обхвата на разходите, които са включени в себестойността.

1.3. Счетоводно третиране на производствените разходи

1.3.1. Класификация на разходите

Акцентираща се върху класификацията на разходите и тяхното систематизиране по вид и място на възникване като основен елемент от системата на ефективно управление. На тази основа се формира себестойността на оризовата арпа. За целите на бюджетирането, калкулирането, отчитането и анализа на себестойността освен групирането по икономически елементи и по статии на калкулацията, в оризопроизводството се използват и други класификации върху основата на определени признаци.

В резултат на направените изследвания се установява, че производствените разходи в оризопроизводството са 2-3 пъти повече в сравнение с останалите зърнени култури. В преобладаваща част от изследваните стопански субекти, като база за разпределение на непреките разходи, се приема размерът на преките разходи.

1.3.2. Организация на аналитичното отчитане на производствените разходи в оризопроизводството на база зависимостта им от обема на производствената дейност

В изложението на настоящия параграф са открити проблемите при синтетичното и аналитичното отчитане на разходите в оризопроизводствените предприятия. Въз основа на това са предложени възможности за оптимизиране и усъвършенстване на възприетата класификация на разходите и изискванията за представянето им във финансовите отчети. Разработен е примерен модел за отчитане на разходите в оризопроизводството, който осигурява своевременна, детайлна и достоверна счетоводна информация. Този модел е създаден на база извършените емпирични проучвания в изследваните предприятия.

Акцентът е насочен върху детайлното и всеобхватно анализиране на отделните условия, при които се извършва производството на оризова арпа и критериите за класифициране на разходите. Аналитичното отчитане следва да се организира по два основни признака – технологичните характеристики на производствения процес и структурата на производството. На тази основа се определя и аналитичността на счетоводните сметки за отчитане на разходите.

При оризопроизводството за отчитане на производствените разходи се използва сметка 611 *Разходи за основна дейност*, 611.1 *Разходи за растениевъдство*. Тази сметка може да се използва като операционно-калкулационна или като калкулационно-резултатна.

За отчитането на разходите се предлага: да се обособят аналитични сметки посочени, в Таблица 1, което допринася за акумулирането на детайлна информация при вземане на ефективни управленски решения. По отношение на синтетичното и аналитичното организиране на разходите в оризопроизводството могат да се изведат следните препоръки:

* Целесъобразно е при отчитане на производствените разходи да се използват сметки от гр. 60 *Разходи по икономически елементи* и сметка 611.1 *Разходи за растениевъдство*;

* Аналитичното отчитане към сметка 611.1 *Разходи за растениевъдство* се организира по масиви, години на реколтиране, направление на отглеждане и други признаци, оповестени в счетоводната политика;

* Аналитичното отчитане да се организира в следните варианти: първи вариант – обособяване на аналитичните сметки по еднородни групи разходи; втори вариант – разграничаване на преките и на общопроизводствените разходи според особеностите в технологията на ориза.

Таблица 1. Примерен модел за минимални изисквания на детайлно описание при отчитане на разходите

Сметка	Подсметка	Аналитичност
Гр. 60 Разходи по икономически елементи		
601 Разходи за материали		Разходи за поливна вода Разходи за семена Разходи за препарати и торове Разходи за горива Други разходи
602 Разходи за външни услуги		Разходи за аренда или наем Разходи за застраховки Разходи за ремонти на оризища и техника Разходи за техническо обслужване Разходи за други външни услуги
603 Разходи за амортизации		Амортизация на оризищата Амортизация на сгради и МТБ
604 Разходи за заплати		Разходи за заплати на основен персонал Разходи за заплати на спомагателен персонал
605 Разходи за осигуровки		Разходи за осигуровки на основен персонал Разходи за осигуровки на спомагателен персонал
608 Разходи от последващи оценки на активи		Преоценка на оризова арпа
609 Други разходи		Извънредни разходи Други разходи
Гр. 30 Материали, продукция и стоки		
303 Продукция		Семена и органични торове собствено производство
Гр. 61 Разходи за дейността		
611 Разходи за основна дейност	611.1 Разходи за растениевъдство	Разходи по култури, в т.ч. ориз Аналитични сметки по еднородни групи и култури
612 Разходи за спомагателна дейност		Разходи за дообработка на продукцията

1.4. Групировка и отчитане на производствените разходи съгласно Системата за земеделска счетоводна информация (СЗСИ) при стопанства с двустранно счетоводство

В настоящия параграф се акцентира върху усъвършенстването на процеса по текущото счетоводно отчитане на производствените разходи, съгласно Системата за земеделска счетоводна информация (СЗСИ), при стопанства с двустранно счетоводство. За целта се преминава през организиране и използване на подходяща структура от аналитични сметки, която да е приложима за предприятията, занимаващи се с оризопроизводство. Това е предпоставка за постигане на всеобхватна и достоверна счетоводна информация, която позволява систематизирано представяне на количествена и качествена определеност на отчетния процес в стопанските субекти. Чрез Регламент (ЕО) № 385/2012 се дава възможност на България, чрез Националния комитет, отговарящ за подбора на отчетните стопанства, да предложи изменение в подробните правила за подбор на съответните стопанства, занимаващи се с оризопроизводството в СЗСИ. Предлага се разработването на специален методологичен раздел с наименование „Ориз“, който да се позиционира или като самостоятелна точка, или като подточка към „т. 3. Земеделски култури“ – например 3.1. Ориз, която да се организира методически в зависимост от конкретиката на оризопроизводството.

ГЛАВА ВТОРА – КАЛКУЛИРАНЕ ФАКТИЧЕСКАТА СЕБЕСТОЙНОСТ НА ПРОДУКЦИЯТА

2.1. Калкулирането като счетоводен метод за оценяване на продукцията

В параграф 2.1.1. Същност, видове и елементи на калкулирането вниманието е насочено към теоретически и практически аспекти на калкулирането като счетоводен метод за оценяване на продукцията и инструментариума на счетоводния анализ на разходите в

оризопроизводните предприятия. В теоретичен аспект понятието може да се дефинира като самостоятелно научно знание със собствен предмет, методи и практическа приложимост.

От практическа гледна точка „калкулирането“ представлява инструментариум от способности и подходи и оценка на произведената продукция. Той е способ за систематизация на разходите и получаване на информация за себестойността с цел разкриване на резерви за повишаване на ефективността на производството. Най-общо казано калкулирането е способ за измерване на себестойността по пътя на обобщаване на разнородни разходи в паричен измерител.

В параграф 2.1.2. Особенности на калкулирането в оризопроизводството е направен анализ на особеностите при отглеждането на ориза. Изяснен е характерът на добитата продукция в оризопроизводството – оризовата арпа. В оризопроизводството обект на калкулиране е количеството получена оризова арпа. То дава възможност да се сравнят добивите от различните сортове оризова арпа по години. Успоредно с изчисляване на себестойността на полученото количество оризова арпа е отделено внимание и на формирането на себестойността по потребителски свойства.

Акцентираща се върху потребителското свойство при ориза – рандеман на цяло зърно (чупливост на зърното) и рандеман на олющен ориз (карго). При определяне на изкупната цената на оризовата арпа тези два показателя се използват за коригиране на масата, за което е формулиран терминът „чисто тегло“ за заплащане. Корекция от теглото се прави и когато влагата е над допустимия процент.

Анализирани са видовете разходи, използвани за повишаване качеството на добивите, и се изчисляват ефективността и рентабилността от отглеждането на определени „качествени“ сортове ориз. Създава се

възможност за съпоставимост между получените „чисти“ добиви, от един и същ сорт в различни стопанства и региони (вж. табл. 2).

Таблица 2. Рандеман на ориз от различни сортове, отглеждани през последните години в Пловдивско

Сортове	Ориз цели зърна %	Кърма %	Фуражно брашно и трици %	Фуражни отпадъци и плевни %	Стъкловидност %		
					100%	85%	50%
Османчик	41,2	14,6	22,6	21,6	17	36	12
Линче	57,7	13,9	7,3	21,2	27	51	2
Камео	56,6	7,6	13,8	22,1	25	34	6
Брио	61,9	5,5	12,9	19,7	50	42	-

Фактическата себестойност, на база рандеман, се установява, като общата сума на основните производствени разходи, отчетени по дебита на сметка 611.1 *Разходи за растениевъдство*, се раздели на основната стандартна продукция,² преизчислена с процента на цяло зърно. Сумата на фактическите разходи за основна продукция се разделя на общото количество цяло зърно и се получава фактическата себестойност на единица продукция. Общото количество на цяло зърно се изчислява на база рандеман, установен след лабораторен анализ.

Изчислителна процедура

Примерът е разработен на база информация от ЗК „Единство“, с. Костиево обл. Пловдивска.

- *Общата сума на разходите, отчетени по дебита на аналитичната сметка за производството, до завършване на технологичния процес – 300044.3 лв.*

- *Оценка на получената използваема допълнителна продукция – 2627.3 лв.*

- *Калкулационна сума за основната продукция 300044.3 – 2627.3 = 297417.0 лв.*

² Основната стандартна продукция според БДС 799-87 е оризова арпа с определена чистота и влага под 14%.

- Калкуляционен обект – количество на основната стандартна продукция, произчислена в себестойност на цяло зърно (Данни от Табл. 2)

-694400 кг x 41,2% = **286092.8** кг цяло зърно за сорт **Османчик**

-694400 кг x 57,7% = **400668.8** кг цяло зърно за сорт **Линче**

-694400 кг x 56.6% = **393030.4** кг цяло зърно за сорт **Камео**

-694400 кг x 61.9% = **429833.6** кг цяло зърно за сорт **Брио**

Фактическа себестойност на една калкуляционна единица (цяло зърно) за сорт:

Османчик – $297417.0 : 286092.8 = 1,039$ лв./кг цяло зърно

Линче – $297417.0 : 400668.8 = 0,742$ лв./кг цяло зърно

Камео – $297417.0 : 393030.4 = 0,757$ лв./кг цяло зърно

Брио – $297417.0 : 429833.6 = 0,692$ лв./кг цяло зърно

Въз основа на резултатите от представените емпирични данни, през периода на изследване, могат да се формулират следните изводи:

➤ Обект на калкулиране в оризопроизводството са добивите от оризова арпа. Нейното производство е съпроводено с получаване на допълнителна продукция.

➤ При оризопроизводството се определят и потребителните свойства на ориза – рандеман на цяло зърно (чупливост на зърното) и рандеман на олющен ориз (карго). Стойностите на тези показатели ориентират земеделските производители за отглеждане на висококачествени и икономически ефективни сортове ориз.

➤ Приложените методи за калкулиране **на базата на определени потребителни свойства на продукцията в оризопроизводството** се определят в зависимост от характеристиката на обекта на калкулиране. За целите е необходимо да се установи подходяща условна единица.

Параграф 2.2. Счетоводни и данъчни проблеми при оценяване на продукцията в оризопроизводството е извършен анализ, насочен към постановките на СС 41“Селско стопанство“ и на СС 2 „Отчитане на стоково материалните запаси“ при отчитане и оценяване на земеделската

продукция. Акцентирано е върху влиянието на тези оценки, които формират финансовия резултат за съответния отчетен период.

При производството на ориз се получава реколта зърно (оризова арпа), която се отчита като земеделска продукция. Нейното оценяване по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи по продажба, прави тази продукция съпоставима с биологичните активи, придобити от други производства. Съгласно МСС 41 „Земеделие“ т. 44 „...биологичните активи за потребление са тези, които се прибират като земеделска продукция“³, оризовата арпа е потребителски биологичен актив и се отчита като земеделска продукция.

Следователно при оценяване на оризовата продукция (оризова арпа):

- Оценяването може да се улесни, като се ползва цена на активен пазар чрез групиране според определящите характеристики на този пазар. Цените на този пазар трябва да са общодостъпни, това означава, стопанството да има достъп до обявените цени по всяко време;
- Когато земеделското предприятие има достъп до няколко активни пазара (с различна справедлива стойност на продукцията), тогава то избира един от тях, като обосновава своя избор.

Концентрирайки дейността си върху проблемите с определяне на справедливата стойност, се пренебрегват разходите за производство в земеделската дейност. Пример за това са разходите за дообработка на оризовата арпа, които се извършват след момента на добива ѝ. Те не следва да се разглеждат като разходи за реализация, тъй като чрез тях продукцията придобива стандартен вид, необходим за продажбата ѝ. Пример за това е произведената оризова арпа, която добива завършен вид

³ МСС 41 Земеделие, т. 44 - –Регламент (ЕО) 1126 от 03.11.2008г., посл. изм. и доп. Регламент (ЕО) 2015/2113 от 23 11.2015 г ОВ 24.11.2015 L 306/7;

за реализация след процес на дообработка чрез почистване и най-вече чрез доизсушаването ѝ.

Произведената оризовата арпа е материален запас (земеделска продукция), получена в резултат от производствената дейност на земеделските предприятия и при нейното създаване се изчислява себестойност, формирана и от разходите за **дообработка**.

Анализът на разпоредбите на счетоводните нормативни актове и особености на аграрния сектор позволява да се разкрие при първоначално признаване на оризовата арпа, като продукция на ценови разлики при първоначално признаване на продукцията.

При първоначално признаване на оризовата арпа като продукция този механизъм се основава на двата вида счетоводни оценки, използвани при отчитане на земеделската дейност – взаимодействие между историческа цена и справедлива стойност.

На основание разпоредбите на чл. 36 ал. 1, 2 от ЗКПО разликата при първоначално признаване на биологичен актив и земеделска продукция се признава за данъчни цели към момента на продажба на оризовата арпа. В резултат се формират временни данъчни разлики, обусловени от ценовите разлики при съпоставяне на оценката на продукцията и разходите за нейното производство. Посочените особености се открояват в разработения пример в табл. 3.

Таблица 3. Данни от ЗК „Единство“, с. Костиево обл. Пловдивска за 2016 г.

Показатели	Ориз реколта 2015 г.		Ориз реколта 2016 г.	
	Количество тона	Стойност лева	Количество тона	Стойност лева
1. Наличност към 01.01.2016 г.	1260.0	704088.0		
2. Произведена продукция през 2016 г. по:				
2.1. Справедлива стойност			2075.7	1007752.4
2.2. Себестойност				896218.1
3. Стойност на данъчната временна разлика – непризнати				

разходи и приходи при първоначална и последваща оценка (2.2.- 2.1.)		92358.0		-111534.3
4. Продажби през 2016 г.	1260.0	611730.0	1575.7	765002.4
5. Обратно проявени данъчни временни разлики през 2016 г.		92358.0		84667.6
6. Наличност към 31.12.2016 г.	0.0	0.0	500.0	242750.0
7. Стойност по последваща оценка към 31.12.2016 г.	-	-	обезценка	-26866.7
8. Стойности след последващата оценка	-	-	500.0	215883.3
9. Налични данъчни временни разлики към края на 31.12.2016 г.	-	-		-26866.7

Изискванията, заложи в счетоводната и данъчната нормативна уредба, позволяват формулирането на следните изводи и препоръки:

- **Оризовата арпа, като вид зърнена продукция** не се получава от дълготрайни и краткотрайни биологични актив. Тя се отчита като биологичен актив за потребление, която представлява земеделска продукция. Нейното оценяване по справедлива стойност, намалена с предварително начислени разходи по продажба, прави тази продукция съпоставима с биологичните активи, придобити от други производства.

- Поради характера на оценяване на оризовата арпа се променя функционалната роля на сметка 611.1 *Разходи за растениевъдство*. Доходът се получава като разлика между справедливата оценка на произведената продукция и фактическите разходи за нейното придобиване;

- При оценяването на оризовата арпа възникват ценови разлики при първоначално признаване. Те са елемент при формиране на финансовия резултат от земеделската дейност;

- Налице е несъответствие между разпоредбите на счетоводното законодателство и данъчно нормативната уредба, защото ценовите разлики, формирани в процеса на оценяване на продукцията, не се признават за данъчни цели. Те се обособяват като временни разлики в

случаите, когато приходите или разходите се признават в година, различна от счетоводното им отчитане.

В параграф 2.3. Традиционни системи и методи за калкулиране себестойността в оризопроизводството се акцентира върху избор на метод за калкулиране на себестойността на оризовата арпа. Изследването на проблемите на калкулирането в оризопроизводството изисква, то да се разглежда в различни аспекти – системен и функционален. В отделните оризопроизводни стопанства се наблюдава технологично разнообразие и многообразна техническа обезпеченост в производствения процес.

На емпиричните проучвания във функциониращите оризопроизводствени предприятия е направен критичен анализ на най-често прилаганите методи за калкулиране себестойността на оризовата арпа, като са очертани предимствата и недостатъците на различните методи. Най-често е **еднофазния метод** за калкулиране себестойността на продукцията. Предимството на този метод е лесното му приложение. Основният му недостатък е свързан с разпределението на общопроизводствените разходи.

В разработения пример (Таблица 4) сламата, която е допълнителна продукция, се реализира чрез продажба на единица площ на предприятия, които сами организират нейното прибиране.

Таблица 4. Калкулиране себестойността на продукцията по еднофазен метод с производствени показатели от дейността на ЗК „Земя”, с. Войсил, обл. Пловдивска.

№ по ред	Показатели	Мярка	2014г.	2015г.
1	Площ декари	дка	1680	1710
2	Среден добив	кг/дка	718.20	831.50
3	Производство	тона	1206.60	1421.90
4	Цена	лева/тон	512.50	532.10
5	Обща продукция	лева	618382.50	756593.00
6	Производствени разходи	лева/общо	451584.00	494532.00
7	Производствени разходи	лева/дка	268.80	289.20

8	Себестойност без доп. п-я 6/3	лева/тон	374.26	347.80
9	Приходи от слама	лева	9240.00	9405.00
10	Себестойност с доп. п-я (6-9)/3	лева/тон	366.60	341.18

Метод на изключване на разходите (остатъчен или остатъчно-стойностен)

Този метод се прилага, когато в резултат на едно производство се придобиват няколко продукта, но един от тях е основен, а останалите са допълнителни. Извършва се калкулиране на себестойност само на основната продукция, а стойността на допълнителната продукция се оценява предварително и се изключва от сумата на разходите. Оценката на допълнителната продукция се извършва по справедлива пазарна стойност. Методът намира широко приложение в някои от изследваните предприятия. При него изчислителните процедури са лесни и използваният софтуер позволява приложението и не се изисква допълнителна квалификация на персонала. Проблем е субективното оценяване на допълнителната продукция, което прави метода неточен при установяване на себестойността на оризовата арпа. Пример за приложение на метода е поместен в Таблица 5.

Таблица 5. Калкулация на себестойността на оризова арпа по метода на изключване на разходите за 2016 г.

Разходи за 1000 дка	Разходи общо		Планова себестойност		Фактическа себестойност	
	По техн. карта	Фактически	На дка	На тон	На дка	На тон
1. Преки разходи	275791.6	254219.6	275.80	367.72	254.22	366.1
1.1. Разходи за семена	14800.0	10800.0	14.80	19.73	10.80	15.55
1.2. Разходи за торове	42360.0	40040.0	42.36	56.48	40.04	57.66
1.2.Разходи за растителна защита	59300.0	57300.6	59.30	79.07	57.30	82.52
1.4. Разходи за горива и енергия	57300.6	43860.0	57.30	76.40	43.86	63.16
1.5. Разходи за вода	55000.0	55000.0	55.00	73.33	55.00	79.21
1.6. Разходи за	10600.0	10600.0	10.60	14.13	10.60	15.26

амортизации на оризището						
1.7. Други общопроизводствени разходи	8000.0	6580.0	8.00	10.67	6.58	9.48
1.8. Разходи за труд на осн. Работници	24135.0	25500.0	24.14	32.18	25.50	36.72
1.9. Разходи за осиг. на осн. работници	4296.0	4539.0	4.30	5.73	4.54	6.54
2. Непреки разходи	42901.2	45824.7	42.91	57.23	45.83	65.99
2.1. Непреки постоянни разходи	35174.2	35174.2	35.18	46.91	35.18	50.68
2.1.1. Разходи за застраховки	1565.2	1565.2	1.57	2.09	1.57	2.26
2.1.2. Разходи за амортизации на ДМА	7130.4	7130.4	7.13	9.51	7.13	10.27
2.1.3. Разходи за труд на спом. работници	1094.7	1094.7	1.10	1.47	1.10	1.58
2.1.4. Разходи за осиг. на спом. работници	183.9	183.9	0.18	0.24	0.18	0.26
2.1.5. Разходи за рента	25200.0	25200.0	25.20	33.60	25.20	36.31
2.2. Непреки променливи разходи	7727.0	10650.5	7.73	10.32	10.65	15.31
2.2.1. Разходи за ремонти и поддръжка	1217.9	2750.5	1.22	1.63	2.75	3.96
2.2.2. Разходи за брак	320.0	870.0	0.32	0.43	0.87	1.25
2.2.3. Разходи за външни услуги	5739.1	6250.0	5.74	7.65	6.25	9.00
3. Други присъщи или неприсъщи разходи	450.0	780.0	0.45	0.61	0.78	1.10
Общата сума на разходите	318692.8	300044.3	318.70	436.71	300.04	458.03
4. Разходи за допълнителната продукция	3054.6	2627.3				
Общо разходи формиращи себестойността	315638.2	297417.0	315.6	420.80	297.4	422.24

Източник: Данни от счетоводството на ЗК „Единство“ с.
Костиево обл. Пловдивска

Среден добив за планова себестойност – 750.00 кг/дка
Фактически получена продукция – 694,40 кг/дка

Коефициентен метод на калкулиране – намира приложение при калкулиране себестойността в оризопроизводството чрез използване на

коэффициенти, които изразяват съотношението на разходите между отделните продукти от общия обем продукция в условни единици. В оризопроизводството този метод на калкулиране се използва като модифициран метод на системата Standard Costing. Методът има предимства по отношение достоверността на изчисляваната себестойност, но има и редица недостатъци. Те се изразяват в следното: няма научно доказани и обосновани коефициенти за привеждане в условни единици на видовете продукция; трудоемък е по отношение определяне на условните единици продукция и изчисляване на себестойност за единица. Поради тези недостатъци той има ограничено приложение в практиката.

Изучаването на традиционните методи и системи за калкулиране на себестойността в оризопроизводството води до следните изводи:

- Установената фактическа себестойност на продукцията от оризопроизводството по традиционните системи и методи не е надежден инструмент за управление на разходите. Основна слабост при калкулирането на себестойността по традиционните методи на калкулиране е *разпределението на непреките разходи*. При разпределението им следва да се избират подходящи бази, които да се използват и като индикатори за измерване на извършената дейност. Поради големия обем на преки разходи изборът на база за разпределение *на непреките разходи* при ориза върху обема на преките разходи е неподходящ в оризопроизводството. Това води до изкривяване на себестойността.

ГЛАВА ТРЕТА – УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ОТЧИТАНЕТО НА РАЗХОДИТЕ И КАЛКУЛИРАНЕ СЕБЕСТОЙНОСТТА НА ПРОДУКЦИЯТА ОТ УПРАВЛЕНСКА ГЛЕДНА ТОЧКА

В параграф 3.1. Модел за бюджетиране на производствените разходи на база тяхната възвръщаемост акцентът в изложението е поставен върху ролята и значението на бюджетирането на разходите като основен елемент от системата за ефективно управление, който количествено и стойностно представя прогнозите за развитие на предприятието. Вниманието е насочено към интегриране на счетоводното бюджетиране в практиката като съвкупност от действия по съставянето на план за оперативната и финансовата дейност за бъдещ отчетен период. В този аспект бюджетирането се разглежда като процес за събиране, сравняване, анализ, избор на инвестиционен вариант и интерпретиране на информацията. При изготвянето на плана за осъществяване на бъдещата дейност трябва внимателно да се проучи, да се адаптира към съвременните реалности и да се избере вариант за неговото приложение в оризопроизводството.

В изложението на настоящия параграф се направи сравнителен анализ по отношение на същността и функционалното проявление на бюджетирането на разходите в оризопроизводството.

Акцентирано е върху възвръщаемостта на разходите. Под възвръщаемост на производствените разходи се разбира, нарастването на производствения резултат, вследствие пропорционалното увеличаване на всички производствени разходи. Възвръщаемостта на вложените от стопанството разходи е необходим инструмент за измерване ефективността на цялостната дейност. Този инструмент се нарича норма на **възвръщаемост (норма на печалбата)** на разходите.

Възвръщаемостта се установява като отношение на процентното изменение на продукта към процентното изменение на използваните разходи по формулата:

$$V = \Delta Q/Q \div \Delta(L + C)/L + C, \text{ където:}$$

V– коефициент на възвръщаемост;

$\Delta Q/Q$ – процентно изменение на продукта;

$\Delta(L+C)/L+C$ – процентно изменение на използваните разходи.

Аргументирано са очертани и връзките между бюджетирането и счетоводството. Чрез индивидуален анализ на обръщаемостта и възвръщаемостта на разходите се постигат реални резултати за управлението. Възможността за постигане на тази цел се осигурява посредством подходящо бюджетиране на цялостната дейност, чрез разработване на индивидуални, конкретни за всеки случай, технологични карти (ТК), за отглеждане на ориза и подходяща организация на системата за аналитично отчитане на разходите. Разработените модели на ТК за определени добиви, в различни варианти, служат за база при бюджетирането. На тази основа е предложен вариант на модел за бюджетиране отразен на Таблица 6.

Таблица 6. Модел за бюджетиране на производствените разходи за различни планирани добиви.

Разходи за 1000дка	Разходи по технологични карти за определен добив		
	За добив 600кг/дка	За добив 750 кг/дка	За добив +900 кг/да
1.Преки разходи	232559.5	248962.86	264099.3
1.1.Разходи за семена	14800.0	14800.0	14800.0
1.2. Разходи за торове	34800.0	42360.00	55050.00
1.3.Разходи за растителна защита	59300.0	59300.0	59300.0
1.4. Разходи за горива и енергия	39476.0	45367.36	48720.0
1.5. Разходи за вода	55000.0	55000.0	55000.0
1.6. Разходи за амортизации на оризището	10600.0	10600.0	10600.0
1.7.Други общопроизводствени разходи	8000.0	8000.0	8000.0
1.8. Разходи за труд на осн. работници	21183.5	22184.3	23229.32
1.9. Разходи за осиг. на осн. работници	3813.03	3993.2	4181.3

2. Непреки разходи	41720.2	43251.2	48616.1
2.1. Непреки постоянни разходи	27410.8	34826.9	38691.3
2.1.1. Разходи за застраховки	1217.9	1217.9	1217.9
2.1.2. Разходи за амортизации	4991.3	7130.4	8556.5
2.1.3. Разходи за труд на спом. работници	766.3	1094.7	1313.6
2.1.4. Разходи за осиг. на спом. работници	235.3	183.9	403.3
2.1.5. Разходи за рента	20200.0	25200.0	27200.0
2.2. Непреки променливи разходи	7154.7	8424.3	9924.8
2.2.1. Разходи за ремонти и поддръжка	1095.6	1565.2	1878.2
2.2.2. Разходи за брак	320.0	320.0	320.0
2.2.3. Разходи за външни услуги	5739.1	6539.1	7726.6
3. Други присъщи или неприсъщи разходи	450.0	450.0	450.0
Общата сума на разходите	274729.7	292664.06	313165.4
4. Разходи за допълнителната продукция	3054.6	3054.6	3054.6
Общо разходи формиращи себестойността	271675.1	289609.46	310110.8
Себестойност на тон	452.79	386.15	344.57
Обща сума на приходите по фактическа цена от таблица 2	291300.0	364125.0	436950.0
Чиста печалба	19624.9	74515.54	126839.2
Възвръщаемост на разходите	7.22%	25.73%	40.90%

Източник: Данни от примерни технологични карти.

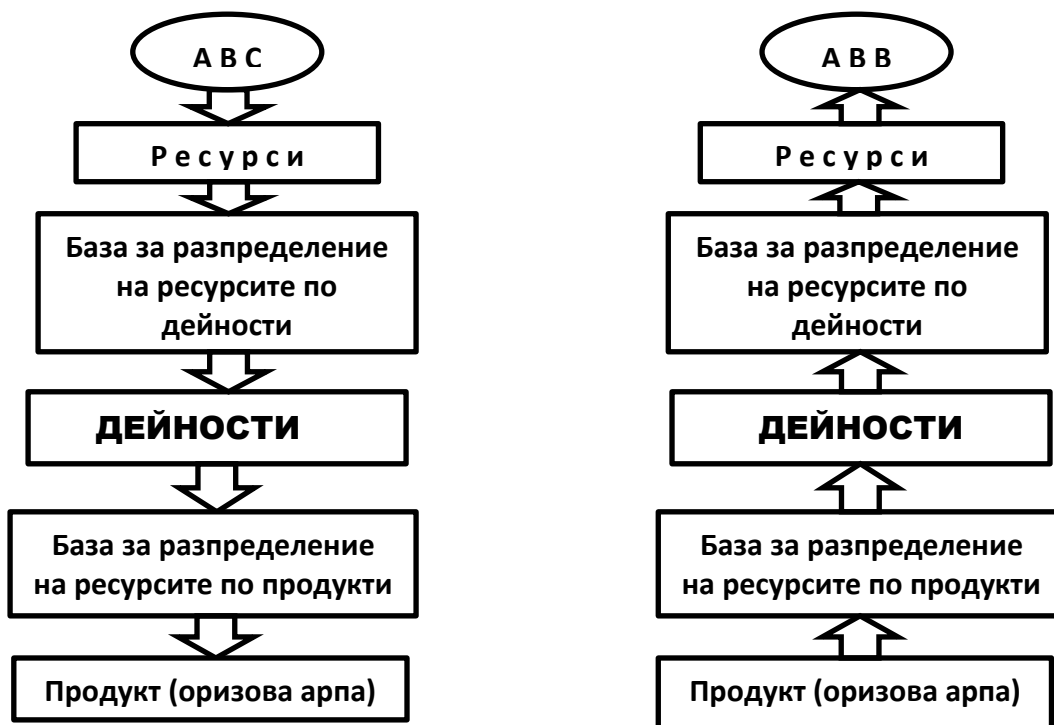
Бюджетиране, базирано на дейностите (Activity based budgeting)

В съвременните условия за прогресивно се счита процесно ориентираното бюджетиране, т.н. бюджетиране, базирано на дейностите, Activity-Based Budgeting (ABB). Целта на бюджетирането, базирано на дейностите, е да отдели разходите само за тези ресурси, които са нужни, за да се извършат дейностите, необходими за постигане на поставените цели.

ABB методът има редица предимства и разкрива по-големи възможности за управление на разходите при неговото приложение в оризопроизводството. При ABB разходните обекти (напр. продукция, материали, дейности, доставки и др.) са началната (отправната) точка при изготвяне на бюджета. Обемът на продукцията е основен фактор за размера на генерираните разходи и определя нужните дейности, на чиято база се прогнозира ресурсите, необходими за съответния бюджетен период. ABB включва следните стъпки:

1. Прогноза за обема на продукцията и размера на продажбите по продукти или клиенти;
2. Оценка на нужните дейности за постигането на обема на продукцията и размера на продажбите;
3. Прогноза за ресурсите, нужни за реализиране на дейностите;
4. Оценка за обема и стойността на всеки един вид от необходимите ресурси;
5. Мерки за регулиране на наличните ресурси с цел адекватно постигане на обема на продукцията и размера на продажбите.

Тези стъпки в практиката се постигат чрез разработване на подробни технологични карти (ТК), където се планират всички бъдещи дейности. В ТК е определена структурата на дейностите в оризопроизводството, която е основа, върху която се изгражда йерархията на разходите (вж. фиг. 1).



Фигура 1. Процесно ориентирано бюджетиране

Очертаните в настоящото изложение теоретични постановки, свързани със същностната характеристика и функционалната

съдържателност на счетоводното бюджетиране на разходите за дейността, представени от различни автори становища, позволяват формулирането на следните по-важни изводи:

➤ Традиционният подход на бюджетиране работи добре за разходите на ниво малки земеделски структури, където консумацията на ресурси варира почти пропорционално на обема на продукцията;

➤ Възвръщаемостта на вложените от стопанството разходи е доказано необходим управленски инструмент за измерване ефективността на цялостната дейност или на отделни технологични мероприятия в общата организация на процесите при отглеждане на ориза и останалите зърнените култури в дадено стопанство;

➤ За индиректните разходи и поддържащите дейности, за които няма ясно изразена връзка с обема на продукцията и които не варират с нейната промяна, традиционният бюджет не може да служи за разпределяне на съответния разход. Само с индивидуален анализ на обръщаемостта и възвръщаемостта на разходите могат да се постигат реални резултати за управлението;

➤ В оризопроизводството, поради големия обем на преките производствени разходи, има нужда от бюджети, базирани на ясно разбираема връзка между дейностите и разходите. Това в по-голяма степен важи за стопанства, които имат големи производствени обеми и много непреки разходи, смесено производство (растениевъдство и животновъдство), допълнителни и спомагателни дейности и организация с повече производствени единици;

➤ Структурата на дейностите в оризопроизводството е основата, върху която се изгражда йерархията на разходите. Формирането на определен тип дейности е в зависимост от общата организация на производството и

вида на добитата продукция, а дейността определя необходимостта от извършване на разходи;

➤ При използване на АВВ метода в оризопроизводството дейностите се определят като основен елемент, който се принася от дейността към необходимите ресурси и от дейността към планиране на ресурси за изпълнение, т.е. необходимите ресурси (разходи) за добитата продукция.

В параграф 3.2. Съвременни методи за калкулиране себестойността на продукцията се акцентира на възможността за усъвършенстване в калкулиране на себестойността на оризовата арпа. Разработени са варианти за прилагане на нови методи на калкулиране, насочени към управление на разходите и търсене на пътища за избягване на недостатъците на традиционните методи.

Приложението на АВС метода в оризопроизводството се обосновава на общата теоретична основополагаща концепция – обектите на калкулиране да обуславят дейностите и те да са свързани с обектите на калкулиране. При калкулирането на базата на дейности се възприема, че обектите на калкулиране определят извършването на дейностите, а те от своя страна формират разходите. Следователно, за да е приложим АВС методът за оризопроизводството, трябва да се анализира начинът на изпълнение на всяка една дейност при производството на оризовата арпа, а не да се търси пряка връзка между разходите и обекта на калкулиране.

Базата за разпределение на ресурсите се определя като основен елемент, въздействащ от ресурсите към дейността и от дейността към обекта на калкулиране, т.е. получената продукция (оризова арпа). Определянето на дейностите, свързани с производството на оризова арпа, е първата стъпка.

Разработен е практически модел на база дейности, с информация от ЗК „Единство“, с. Костиево, обл. Пловдивска при изграждането на

система за управление на разходите, основана на ABC метода в оризопроизводството. Стойностите на себестойността при основните зърнени култури, изчислена по традиционен метод, значително се различава от тази, получена чрез калкулиране по дейности ABC. Най-значимо е несъответствието при царевицата. При ориза себестойността намалява значително, защото разпределението на непреките разходи е по-прецизно и по-малко зависимо от обема на преките разходи. Положителният ефект от неговото използване в оризопроизводството се изразява в по-голямата точност и възможност да се контролират процесите, а оттам и разходите.

В бъдеще повечето големи оризопроизводители ще бъдат изправени пред необходимостта да избират между относително по-ниската цена на традиционните методи и допълнителните разходи за ABC метода, с който може да се постигне по-голяма точност и контрол на разходите.

➤ При правилното прилагане на ABC метода несъмнено се достига до много по-достоверна информация относно себестойността на ориза, защото се осигурява по-справедливо разпределяне на общопроизводствените разходи между различните калкулационни обекти;

➤ Основен недостатък на ABC методат в оризопроизводството е, че разпределението на разходите по дейности е трудно и изисква научно обосноваване на методи за неговото прилагане. Изискват се много изчисления, което прави метода трудоемък и сложен за прилагане, особено в по-малките оризопроизводствени стопанства;

➤ При сегашното състояние на оризопроизводството в България ABC методът е трудно приложим. По-голямата част от стопанствата обективно не могат да изпълнят трудните изисквания, които той поставя пред счетоводния и управленския персонал.

3.3. Използване на себестойността за оптимизиране сортовата структура в оризопроизводството

Един от главните и определящи фактори за устойчиво развитие на оризопроизводството в предприятията е използването на сортове, които притежават подходящи качества. В параграф 3.3 се акцентира върху използването на себестойността при оптимизиране на сортовата структура, която е удачна да се произвежда в бъдеще.

Първата стъпка при определяне на подходящия сорт е свързана с бюджетиране на разходите според продуктивността на сортовете, включени в листата на предприятието чрез разработване на „оптимални“ технологични карти за всеки сорт и на база възвръщаемост на разходите. Разработеният теоретичен модел дава предимство на къснозрелите сортове ориз.

Теоретичният модел не може да предвиди и отчете скритите предимства за ранната група сортове. Предимствата на тази група сортове се открояват в разработения модел с експериментални данни в табл. 7.

При анализа на икономическите резултати в редица случаи се препоръчва използване на показателя рентабилност на разходите, при определяне на подходящия сорт.

Като включвим качествените показатели в оценката на сортовете в разработения пример (това е процентът (рандеманът) на цели зърна), се стигаме до някои изводи, които произтичат от количествената оценка на база себестойност, чиста печалба и възвръщаемост на разходите. Сортовете се подреждат в нисходящ ред по следния начин - Брио, Линче, Пума, Гала, Камео и Османчик.

Таблица 7. Модел за оценка и избор на сортовете ориз на база себестойност, чиста печалба и възвръщаемост на разходите

Сортове	Разходи по технологични карти за определен добив					
	Ранни сортове		Средно ранни		Късни сортове	
	Гала 878.9 кг/дка	Линче 862.1 кг/дка	Османчи к 879.2 кг/дка	Пума 839.5 кг/дка	Камео 954.5 кг/дка	Брио 949.1 кг/дка
Разходи за 1000дка						
1. Преки разходи	236782.8	236782.8	261444.9	261444.9	279880.6	279880.6
1.1. Разходи за семена	14800.0	14800.0	14800.0	14800.0	14800.0	14800.0
1.2. Разходи за торове	42360.0	42360.0	48700.0	48700.0	55050.0	55050.0
1.3. Разходи за растителна защита	56300.0	56300.0	58300.0	58300.0	59300.0	59300.0
1.4. Разходи за горива и енергия	39476.0	39476.0	45367.4	45367.4	48720.0	48720.0
1.5. Разходи за вода	41250.0	41250.0	49500.0	49500.0	55000.0	55000.0
1.6. Разходи за амортизации на оризището	10600.0	10600.0	10600.0	10600.0	10600.0	10600.0
1.7. Други общопроизводствен и разходи	7000.0	7000.0	8000.0	8000.0	9000.0	9000.0
1.8. Разходи за труд на осн. Работници	21183.5	21183.5	22184.3	22184.3	23229.3	23229.3
1.9. Разходи за осиг. на осн. работници	3813.3	3813.3	3993.2	3993.2	4181.3	4181.3
2. Непреки разходи	41720.2	41720.2	43251.2	43251.2	48616.1	48616.1
2.1. Непреки постоянни разходи	27410.8	27410.8	34826.9	34826.9	38691.3	38691.3
2.1.1. Разходи за застраховки	1217.9	1217.9	1217.9	1217.9	1217.9	1217.9
2.1.2. Разходи за амортизации	4991.3	4991.3	7130.4	7130.4	8556.5	8556.5
2.1.3. Разходи за труд на спом. работници	766.3	766.3	1094.7	1094.7	1313.6	1313.6
2.1.4. Разходи за осиг. на спом. работници	235.3	235.3	183.9	183.9	403.3	403.3
2.1.5. Разходи за рента	20200.0	20200.0	25200.0	25200.0	27200.0	27200.0
2.2. Непреки променливи разходи	7154.7	7154.7	8424.3	8424.3	9924.8	9924.8
2.2.1. Разходи за ремонти и поддръжка	1095.6	1095.6	1565.2	1565.2	1878.2	1878.2
2.2.2. Разходи за	320.0	320.0	320.0	320.0	320.0	320.0

брак						
2.2.3. Разходи за външни услуги	5739.1	5739.1	6539.1	6539.1	7726.6	7726.6
3. Други присъщи или неприсъщи разходи	450.0	450.0	450.0	450.0	450.0	450.0
Общата сума на разходите	278503.0	278503.0	304696.1	304696.1	328496.7	328496.7
4. Разходи за допълнителната продукция	3254.6	3254.6	3254.6	3254.6	3254.6	3254.6
Общо разходи формиращи себестойността	275248.4	275248.4	301441.5	301441.5	325242.1	325242.1
Себестойност на тон	313.17	319.28	342.86	359.07	340.75	342.68
5. Обща сума на приходите по фактическа цена от 450 лв/тон	395505.0	387945.0	395640.0	377775.0	429525.0	427095.0
Чиста печалба	120256.6	112696.6	94198.5	76333.5	104282.9	101852.9
Възвръщаемост на разходите	43.69%	40.94%	31.25%	25.32%	32.06%	31.32%

Основният извод, който следва от направения анализ, е че използването на себестойността е достатъчно надежден инструмент при определяне на сортовата структура в предприятията, отглеждащи ориз. Много от биологичните факторите, свързани с управлението на производството на ориз, нямат точен и ясен икономически измерител, което налага, при оптимизиране на сортовата структура управителите да се ръководят и от икономически категории като норма на рентабилност, възвръщаемост на разходите и най-вече от нормата на печалба (вж. табл. 8).

Таблица 8. Обобщени показатели за избор на сорт

Сортове	Гала	Линче	Османчик (стандарт)	Пума	Камео	Брио
Показатели	Ранни сортове		Средно ранни		Късни сортове	
Среден кг/дка	878.90	862.10	879.20	839.50	954.50	949.10
добив %	99.9	98,1	100%	95,5	108,6	108,0
Общи лв/дка	395.50	387.95	395.64	377.77	429.52	427.10
Приходи %	99.9	98,1	100	95,5	108,6	108,0
Произ. лв/дка	275.2	275.4	301.5	301.5	325.2	325.3

разходи %	91.28	91.29	100	100	107.86	107.87
Себе лв/тон	313.17	319.28	342.86	359.07	340.75	342.68
стойност %	91.34	93.12	100.00	104.73	99.38	99.95
Цели зърна%	51.78	56,93	39.58	62,35	56,20	61,70
Себестойност на цели зърна лв/тон	606.08	560.83	866.25	575.89	606.32	555.40
Печалба лв/дка	120.3	112.7	94.2	76.3	104.3	101.9
Печалба лв/тон	136.88	130.73	107.14	90.89	109.29	107.36
Норма на рентабилност %	43.69	40.94	31.25	25.32	32.06	31.32

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключителната част на дисертацията са обобщени теоретични, нормативни и емпирични данни и аргументирано са формулирани изводите и препоръките. В резултат от изследването са разработени теоретико-методически подходи и практически препоръки за подобряване на организацията и методите за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността в оризопроизводството. Разработката е подчинена на основната изследователска теза, че създаваната в практиката информация за разходите и за себестойността на оризовата арпа не съответства на съвременните изисквания на управленските органи на предприятията от оризопроизводството.

В значителна степен основната цел на дисертационния труд е постигната и на тази основа са разработени практически препоръки за подобряване на организацията и методите за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността в оризопроизводството.

Посочените особености в настоящото изложение са предпоставка за последващо изследване в очертаната тематична област.

IV. СПРАВКА НА НАУЧНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

В научната разработка могат да се открият по-важните приноси моменти с научен и практически-приложен характер.

1. Открити са особеностите при счетоводното отчитане на разходите в оризопроизводството. Изяснена е голямата им сложност според мястото на възникване. Формирането на определен тип дейности, определящи необходимостта от извършване на разходи е в зависимост от специфичните особености в технологията на оризопроизводството, свързани с експлоатацията на оризищата, както и със спецификата на получената продукция (оризова арпа). Въз основа на извършените в практиката изследвания е изведена и аргументирана необходимостта, в преките производствени разходи да се включват и разходите за сушене, почистване и сортиране на оризовата арпа.

2. На база изследване на теоретичните и практическите аспекти на СЗСИ се аргументира включването на специален методологичен раздел в СЗСИ с наименование „ориз“. Той се позиционира като самостоятелна точка, или като подточка към „т. 3. Земеделски култури“. 3.1. Ориз. Изяснено, е че всички стопански субекти, отглеждащи ориз на площ от над 200 дка, покриват по размер изискванията за пазарно стопанство и могат да се включат в СЗСИ.

3. Обосновано е становището, че фактическата себестойност на оризовата арпа, установена по традиционните системи и методи не е надежден инструмент за управление на разходите. Изборът на база за разпределение на преките разходи при изчисляване на себестойността на оризовата арпа върху обема на преките разходи е неподходящ. Предлага се използването на комбинирани методи за калкулиране на себестойността

в оризопроизводството. Те съчетават традиционните методи с елементи на Standard costing. Чрез разработване на технологични карти (ТК) са определени нормативи за преките разходи. При сравняване на фактическите разходи с нормативните се осигурява бързина и по-малък разход на труд при калкулирането.

4. Обоснована е тезата, че традиционното бюджетиране на разходите в оризопроизводството е подходящо за малки земеделски структури. Тук използването на ресурси варира почти пропорционално на обема на продукцията. За стопанства, които имат големи производствени обеми и много непреки разходи, аргументирано е доказана необходимостта от бюджети, базирани на ясно разбираема връзка между дейностите и разходите – (АВВ, Activity-Based Budgeting).

5. Разработен е модел за прилагане на АВС метода за калкулирането на себестойността в стопанствата. Чрез метода се постига по-прецизен резултат при изчисляване на фактическата себестойност на продукцията, в това число и на оризовата арпа. Така се постига правилно разпределяне на общопроизводствените разходи между различните калкулационни обекти. Посочени са предимствата и недостатъците при използването на съвременните методи на калкулиране на себестойността (АВС).

V. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Статии в рецензирани списания

1. **Yankov, D.** Characteristics of forming and accounting the expenses in the grain production. // Economics and Management: Challenges and Perspectives: Collection of scientific articles. - «East West» Association for Advanced Studies and Higher Education . GmbH, Vienna, Austria, 2015. p. 181-184, ISBN 978-3-903063-16-7.

2. Stoyanov, E., **D. Yankov.** (2017) „Calculation of the properties of the paddy rice“, International Journal, Vol. 16.4., ISSN 1857-923X, pp 1603-1608.

I. Научни доклади

1. **Янков, Д.** Бюджетиране в оризопроизводството, базирано на дейности – Activity-Based Budgeting (ABB). // Петнадесета национална младежка научно-практическа конференция, 25.04.2017, Сборник доклади Национален дом на науката и техниката, София, 2017, с. 13-17, ISSN: 1314-8931.

2. Стоянов, Е., **Д. Янков.** Групировка и отчитане на разходите съгласно Системата на земеделска счетоводна информация (СЗСИ) в оризопроизводството. Годишна Университетска научна конференция, НВУ „Васил Левски“, 1-2 Юни 2017 г., Сборник доклади, Том 7, Велико Търново 2017, стр. 49-55, ISSN 1314-1937.

3. **Янков, Д.** Бюджетиране на производствените разходи в оризопроизводството. Десета докторска научна сесия 30.11.2017 г. СА „Д. А. Ценов“, 2017, Свищов. (под печат).

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователна и научна степен „доктор“ по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (счетоводство)“ **декларирам:**

1. Резултатите и приносите в дисертационния труд на тема „Теоретико-приложни аспекти при отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на продукцията в оризопроизводството“ са оригинални и не са заимствани от изследвания и публикации, в които авторът няма участия.

2. Представената от автора информация във вид на копия на документи и публикации, лично съставени справки и др. съответства на обективната истина.

3. Резултатите, които са получени, описани и/или публикувани от други автори, са надлежно и подробно цитирани в библиографията.

гр. Свищов

Април 2018 г.

ДЕКЛАРАТОР:.....

/Димитър Борисов Янков/