

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „ДИМИТЪР А. ЦЕНОВ“ – СВИЩОВ
ФАКУЛТЕТ „СТОПАНСКА ОТЧЕТНОСТ“
КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ“

Росен Илиянов Колев



***СЪВРЕМЕННИ ПОДХОДИ ПРИ ОТЧИТАНЕТО НА
РАЗХОДИТЕ И КАЛКУЛИРАНЕТО НА
СЕБЕСТОЙНОСТТА В ПРОМИШЛЕНОСТТА***

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор”
по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на
стопанската дейност (Счетоводство)“

Научен ръководител: доц. д-р Росица Цветанова Симеонова

СВИЩОВ

2019

Дисертационният труд се състои от 234 страници, от които: титулна и съдържание – 3 страници; увод – 4 страници; основен текст (три глави) – 216 страници и заключение – 3 страници. Библиографията е в обем от 8 страници, описана по АРА стил, и обхваща в това число литературни, нормативни и онлайн източници – 106 на брой, от които: 70 бр. на кирилица (63 бр. източници на български език, 7 бр. на руски език) и 36 бр. на английски език. В основния текст на дисертационния труд са включени: 31 броя фигури, 11 броя таблици и 1 схема. Приложенията са 7 на брой.

Авторът на дисертационния труд е редовен докторант в катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

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

Защитата на дисертационния труд ще се състои наг. от часа в зала на Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов. Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите на интернет страницата на СА „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов – <https://www.uni-svishtov.bg/>.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на изследваната тема

Актуалността на изследваната в дисертационния труд тематика се определя, **на първо място**, от значимостта както на отрасъла промишленост в България, така и на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в промишлените предприятия.

На второ място, промените в дейността на предприятията от промишлеността в национален и международен план водят до възникването на нови счетоводни обекти, което изисква подходяща организация за тяхното счетоводно отчитане.

На трето място, особеностите на промишлените дейности изискват, чрез подходящо класифициране на разходите и подбор на модел за калкулиране на себестойността на продукцията да се постигне информационното обезпечаване на промишленото предприятие за вземане на ефективни управленски решения.

Конкуренцията както на националните, така и на международните пазари обуславя необходимостта от насоки за усъвършенстване на системата за отчитането и калкулирането на разходите за производствената дейност. За предприятията от промишлеността особено важни са организацията и технологията на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността. За повишаване на конкурентоспособността са необходими съвременни методи и системи за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността, които да осигуряват необходимата счетоводна информация за ръководството на предприятието. Това от своя страна води до нови разбирания и подходи за счетоводното отчитане и калкулиране на разходите.

2. Цели и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е въз основа на научно изследване на теоретични, организационно-методологични и практически аспекти на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността да се аргументират и предложат съвременни подходи за тяхното усъвършенстване.

От така очертаните обект, предмет и цел на изследване произтичат следните *задачи* за решаване:

- Да се установят особеностите на промишлената дейност и тяхното влияние върху същността, отчитането и класифицирането на разходите и калкулирането на себестойността;
- Да се изведат проблеми при отчитането на разходите и на тази база да се предложат насоки за усъвършенстване на организацията и технологията при отчитането им;
- Да се обоснове взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в промишлеността;
- Да се представят съвременните методи и системи за калкулиране и се аргументира тяхното прилагане в дейността на промишлените предприятия;
- Да се разработят симулационни модели на методи и системи за калкулиране на себестойност, приложими в българските промишлени предприятия.

3. Обект и предмет на изследването

Обект на научното изследване са промишлените предприятия и разходите, които отчитат и калкулират при формиране на себестойността.

Предмет на изследването са съвременните системи и методи за отчитането на разходите и калкулиране на себестойността.

4. Изследователска теза

Основната теза на изследването се свежда до това, че съобразяването с особеностите на промишлената дейност от различно естество и възприемането на съвременни подходи при счетоводното отчитане на разходите и калкулирането на себестойността довеждат до повишаване на информационната им полезност при вземането на управленски решения.

5. Методология на изследването

Основен подход при изследването е *системният подход*, предполагащ разработването на въпросите в тяхното единство, което включва отчитането на разходите и калкулирането на себестойността. В изследователския процес са използвани и други подходи и методи: исторически подход, сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделиране, дескриптивен метод и др.

Изследването е реализирано на няколко етапа, които обхващат ключови аспекти на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността:

1. Запознаване с научната литература за отчитане и калкулиране на разходите, която е в концептуалната основа на изследването;
2. Изготвяне на анкетна карта, обхващаща въпроси за организационно-технологичните аспекти на отчитането на разходите в промишлените предприятия и използваните методи и системи за калкулиране на себестойността;
3. Провеждане на анкетното проучване сред счетоводители, работещи в промишлени предприятия;
4. Обработка и анализ на резултатите от проведеното проучване;

5. Анализирание на установените проблеми и формулиране на насоки за усъвършенстване отчитането на разходите и калкулирането на себестойността.

6. Ограничения на изследването

Изследването е осъществено при следните *ограничения*:

- Изследването е проведено само в предприятия от преработващата промишленост, тъй като по данни на НСИ (НСИ, Статистически годишник 2018, 2018 г., стр. 324) тяхната дейност съставлява значима част от отрасъла промишленост;
- Настоящият дисертационен труд се ограничава само до предлагане на усъвършенствани модели за организация и технология при отчитането на производствените разходи и калкулиране на себестойността.

7. Апробация

Част от защитаваните авторски идеи и становища в дисертационния труд са публикувани в специализирани научни издания и са представени на международни научнопрактически конференции.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

УВОД

ПЪРВА ГЛАВА. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИ ОСНОВИ НА ОТЧИТАНЕТО И КАЛКУЛИРАНЕТО НА РАЗХОДИТЕ В ПРОМИШЛЕНОСТТА

- 1.1. Особенности на промишлените дейности и тяхното влияние върху отчитането на разходите и калкулирането на себестойността
- 1.2. Разходите като обект на отчитане в промишлеността
- 1.3. Организационни и методически аспекти на себестойността и калкулирането в промишлеността

ВТОРА ГЛАВА. ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИТЕ В ПРОМИШЛЕНОСТТА

- 2.1. Отчитане на разходите в промишлеността – състояние и проблеми
- 2.2. Насоки за организационно-технологични усъвършенствания при отчитането на разходите в промишлеността
- 2.3. Взаимовръзка между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността

ТРЕТА ГЛАВА. СЪВРЕМЕННИ СИСТЕМИ И МЕТОДИ ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТТА

- 3.1. Необходимост от нови подходи при калкулирането на себестойността
- 3.2. Системата „Direct costing“ – способ за калкулиране на непълна себестойност
- 3.3. Системата „Standard costing“ – средство за управление по отклонения

3.4. Калкулиране на себестойността по дейности – възможности за прилагане в промишлеността

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЯ

ПРИЛОЖЕНИЯ

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА СЪДЪРЖАНИЕТО НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

В увода са обосновани значимостта и актуалността на избраната тема на дисертационния труд. Представени са основните цели и задачи на научното изследване. Обособени са предметът и обектът на изследване и са представени използваните методи и етапи за неговото реализиране. Формулирана е основната изследователска теза. Посочени са и ограниченията в изследваната проблематика и проведеното анкетно проучване.

Г Л А В А П Ъ Р В А

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИ ОСНОВИ НА ОТЧИТАНЕТО И КАЛКУЛИРАНЕТО НА РАЗХОДИТЕ В ПРОМИШЛЕННОСТТА

В параграф 1.1. **Особености на промишлените дейности и тяхното влияние върху отчитането на разходите и калкулирането на себестойността** е изследвана промишлеността като отрасъл на икономиката. В дисертационния труд е изяснена ролята ѝ в сравнение с останалите отрасли на българската икономика. За целта са представени данни от Националния статистически институт. От същите може да се съди за значимостта на отрасъла. Въз основа на Класификацията на икономическите дейности в България са направени проучвания за различни промишлени дейности и техните особености. Същите имат значение за създаването на подходяща организация на счетоводното отчитане на разходите и избор на системи и методи за калкулиране на себестойността.

Въз основа на изследваната литература е направено разграничаване на понятията „промишленост“ и „индустрия“ и е обосновано използването на понятието „промишленост“ в настоящото научно изследване.

В промишлеността са включени четири сектора: сектор (B) Добивна промишленост, сектор (C) Преработваща промишленост, сектор (D) Производство и разпределение на електрическа и топлинна енергия и на газообразни горива, Сектор (E) Доставка на води; канализационни услуги, управление на отпадъците и възстановяване. Във всеки един от представените сектори се открояват редица дейности, като всяка една от тях произвежда специфична продукция и услуги.

При създаването на адекватна организация на счетоводното отчитане и калкулиране на разходите е необходимо съобразяване с организационната и управленска структура на предприятието. Тя определя разходите, които са свързани с неговото функциониране: основни (технологични) производствени разходи, разходи за организация и управление и разходи за пласмент.

Следващ фактор, който влияе върху отчитането на разходите и калкулирането на себестойността, е технологията на производствения процес в промишлените предприятия, която включва следните фази:

- подготвителна, която е свързана с подготовката на суровините и материалите за технологична преработка;
- обработваща, която обхваща основния процес, за който е създадено предприятието и получаването на продукта;
- заключителна фаза, която се характеризира с определени операции за продукта преди продажба.

Във всяка една от посочените фази се извършват различни по състав и предназначение разходи, като част от тях са свързани с калкулирането на себестойността на продукцията.

Отчитането и калкулирането на разходите обхваща и трите технологични фази, като трябва да се съобразява естеството на дейностите, извършвани в тези фази.

Като обобщение на настоящия параграф се установява, че отчитането на разходите и калкулирането на себестойността на произведената продукция са повлияни и следва да се съобразяват със специфичните черти на промишлените дейности.

В параграф **1.2. Разходите като обект на отчитане в промишлеността** въз основа на българската и чуждестранна счетоводна литература и приложимите счетоводни стандарти са изследвани дефиниции на понятието „разходи“. Това е позволило да се изведе и авторово определение: *Икономическата същност на понятието „разходи“ най-общо се свързва с влягането на ресурси в икономически дейности. Към тях спада и промишлената дейност. В промишлените предприятия същността на разходите се свързва с използването и преобразуването на ресурси до получаването на готов продукт.*

Инструментарий за изследването на разходите е групирането и класифицирането им. В научната разработка е направено ясно разграничаване на понятията и е аргументирано използването на класифицирането.

За да се обхване многообразието от разходи в промишленото предприятие, е необходимо научното им класифициране. В тази насока са представени научни изследвания и съответно мнения относно признаци за класифицирането на разходите. Общоприети признаци са :

- 1) Според нормативните изисквания;
- 2) Според предназначението на разходите;
- 3) Значение и роля на разходите в производствения процес;

- 4) Състав и икономическа еднородност на разходите;
- 5) Според връзката на разходите с производствения процес;
- 6) Период, за който се отнасят, т.е. според влиянието на фактора „време“;
- 7) Според размера на разходите спрямо обема на дейността;
- 8) В зависимост от това разходите увеличават ли стойността на произведената продукция;
- 9) Други признаци в зависимост от информационните потребности на предприятията.

За всяка една от представените групи за класифициране на разходите е представено определение и значението им за дейността на предприятията от преработващата промишленост. Използван е и същият алгоритъм, що се отнася до конкретните разходи, формиращи класификационните групи.

На база анализ на данни от Националния статистически институт са представени фигури, онагледяващи структурата на разходите по икономически елементи във всеки един от секторите от отрасъла промишленост.

В зависимост от управленската структура и потребността от информация е възможно различното систематизиране на разходите за вземането на адекватни решения. В дейността на предприятията от промишлеността е възможно да се обособят следните групи за систематизиране на разходите: ***за целите на производствената дейност и за целите на контрола и управлението.***

На база проведеното проучване в предприятията от преработващата промишленост се изследва въпросът за системите за управление на разходите. В съвременните икономически условия все повече се наблюдава изграждането на системи за управление на разходите. Те обхващат както чисто счетоводните операции по групирането, класифицирането и отчитането на разходите, така и анализиране,

прогнозиране и т.н. В предприятията от преработващата промишленост и наличието на десетки дейности е от полза създаването на такива системи. От направения анализ обаче малка част от изследваните предприятия (28%) организират и използват такива системи в дейността си. Това откроява възможност за развитие на теоретичните и практическите изследвания в тази насока.

В условия на използване на софтуерни продукти за обработка на информацията по-голямата част от предприятията от преработващата промишленост (52%) използват специализиран софтуер за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.

Като извод от настоящия параграф може да се очертае, че класифицирането на разходите в промишлените предприятия изцяло се съобразява със специфичните черти на дейността им. Голямата палитра от икономически дейности в промишлеността поражда и потребност от създаване на специфични признаци за класифицирането им. Това се потвърждава и от статистическата информация за промишлените подотрасли на добивната и преработваща промишленост, производството и разпределението на електрическа и топлинна енергия и на газообразни вещества и доставяне на води; канализационни услуги, управление на отпадъците и възстановяване.

В параграф **1.3. Организационни и методически аспекти на себестойността и калкулирането в промишлеността** се изследва организацията като компонент на счетоводната методология в промишлените предприятия. На база анализ на българската, чуждестранната счетоводна литература и приложимите счетоводни стандарти се представят определения за понятията „себестойност“ и „калкулиране“, въз основа на което са изведени и автори становища. За себестойността: *В обобщение себестойността е отделно обособена*

счетоводна и икономическа категория, която се характеризира като реален стойностен израз на разходите, направени за производството на продукция и услуги и като елемент на възпроизводството на дейността на промишленото предприятие.

За калкулирането може да се посочи, че то представлява способ за установяване и разграничаване на разходите с цел получаване на себестойността на готовата продукция, оказаните услуги, доставната стойност на материалите и други в промишлените стопански единици.

Организацията на счетоводството в предприятията придобива голямо значение поради спецификата на промишлеността. Тя е свързана с различните дейности¹, характерни за този отрасъл, и е нужно, всяка особеност да намери своето отражение в организацията на счетоводството. В промишлените предприятия, с повече от една икономическа дейност, е необходимо създаването на организация за получаването на оптимална информация за управленския екип.

Освен организацията на счетоводството като начин за подпомагане на дейността, чрез установяване на определени норми, правила и принципи, за дейността на предприятието помага и методологията на счетоводството. Поради големия брой налични отчетни обекти и такива, появили се в последните години, е необходимо своевременно използване на подходящи методи от счетоводния отдел. Счетоводната методология е свързана с осъществяването на счетоводството в промишленото предприятие.

Представени са организационните и методическите аспекти на калкулирането, които са взаимосвързани. Организационните аспекти са

¹ Вж Класификация на икономическите дейности, НСИ, 2008 г.

свързани с правилен подбор на методите и системите за калкулиране в промишленото предприятие. Методическият аспект определя начина, по който се калкулира доставна цена на материалите, себестойността на произведената продукция и себестойността на услугите.

За да се осъществят процедурите по калкулирането на себестойността на продукцията, съществува едно значимо условие. Ясно да бъдат определени калкулационният обект, калкулационната единица, статиите на калкулацията, центровете на калкулиране и калкулационният период. Тези понятия може да се класифицират като основополагащи, защото още в началото на обособяване на дадена производствена дейност те биват установени и включени в счетоводната политика на промишленото предприятие.

Според проведеното анкетно проучване на предприятията от преработващата промишленост, 100% от тях смятат, че е задължително определянето на себестойност. В 98% от анкетираните предприятия се калкулира фактическа себестойност, а в 2% се калкулира планова. Предполага се, че посочилите 2% калкулират първо планова себестойност, а след фактически извършените разходите и фактическа себестойност. Не се констатира определянето на нормативна и стандартна себестойност. Това може да се визуализира по следния начин(виж фигура 1 и 2):



Фигура №1 Процентно съотношение на калкулираната себестойност в предприятията от преработващата промишленост.

Що се отнася до регулирането на калкулирането на фактическа себестойност на централно ниво, т.е. създаване на допълнителни наредби, правилници и т.н., предприятията от преработващата промишленост са категорични и отговарят 100%, че това не е необходимо.



Фигура №2 Процентно съотношение на необходимостта от създаването на външни нормативни актове за калкулирането на себестойността.

Представени са и традиционните методи за калкулиране на разходите, познати в българската счетоводна теория и практика: поръчков и попроцесен метод. При попроцесния метод са разгледани и неговите разновидности: еднофазен, полуфабрикатен и безполуфабрикатен метод.

От изследването в настоящата глава не се претендира за изчерпателност по тематиката, но могат да се направят следните изводи и обобщения:

Първо, промишлеността и дейностите, които тя включва, оказват пряко влияние при отчитането на разходите и калкулирането на себестойността поради специфичните производствени технологии;

Второ, правилното класифициране на разходите в промишленото предприятие е от значение както за текущото и периодичното счетоводно отчитане, така и калкулирането на себестойността на произведената продукция и оказаните услуги;

Трето, избирането на метод и създаването на организация за калкулирането на себестойността на произведената продукцията и оказаните услуги е от основополагащо значение за цялостната дейност в промишлените предприятия.

Г Л А В А В Т О Р А

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИТЕ В ПРОМИШЛЕНОСТТА

В параграф **2.1. Отчитане на разходите в промишлеността – състояние и проблеми** се представя практиката и теорията на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността през различни периоди от обществено-икономическото развитие на страната (преди 9 септември,

период на планова икономика и в условията на пазарно стопанство). Открити са различията и проблемите в тази област.

За промишлените предприятия, които организират дейността си в условията на пазарна икономика, е важно да притежават надеждна информация за производствените разходи, както и да се намерят начини за тяхното оптимизиране с цел увеличаване на печалбите. За да се постигне това в предприятия от промишления сектор, е необходимо да се отдели внимание на отчитането на производствените разходи и калкулирането им за определяне себестойността на продукцията.

През първия период на развитие е характерна липсата на сметки за отчитане на разходи по икономически елементи, а сметките директно кореспондират със с/ка *Производство*. Основните сметки за отчитане на производството са с/ка *Материали*, с/ка *Работна заплата*, с/ка *Амортизация* и с/ка *Производствени разходи*. Основен икономически показател по това време е пълната себестойност, защото тя е служила за установяване финансовия резултат на промишленото предприятие. Затова разходите имат голямо значение от гледна точка на анализиране на данни за дейността на производствените предприятия.

В условията на планова икономика, в която счетоводството е силно регулирано, основно значение на отчитането на разходите в промишленото предприятие придобива калкулирането на себестойността на продукцията и услугите. Необходимо е да се направи уточнение, че разходите, извършвани в промишленото предприятие, са точно определени от тогавашния Държавен комитет за планиране на разходите за производство. Тоест предприятията не вземат самостоятелно решения при отчитането на разходите на база специфичните черти на производството в даденото промишлено предприятие. При така обособените условия се разработва типова форма на отчитане на разходите, чиято цел е да подпомага отчетния процес в предприятията.

В условията на пазарно стопанство значението на отчитането и калкулирането на разходите се изразява в следното:

Първо, текущото счетоводно отчитане на разходите има значение за изготвяне и съставяне на финансовите отчети за финансовите резултати (Отчет за приходите и разходите/Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход).

Второто значение се изразява във формиране на производствените разходи и установяване себестойността на продукцията и услугите.

Третото – за анализиране на различни показатели в промишленото предприятие.

Открояват се две групи проблеми при отчитането на производствените разходите в промишлените предприятия – организационни и технологични. Основните проблеми на организацията на отчитането на разходите са: недостатъчен мониторинг на методите, системите и контрола на отчитането на разходите в дейността на промишлените предприятия; обхващане цялостната информация за икономическите операции в промишленото предприятие, свързани с разходите; ясно разграничаване на производствени и непроизводствени разходи за достоверно определяне на себестойността на произведената продукция; обособяване на счетоводни сметки (синтетични и аналитични) за отчитане на разходите, съобразени с особеностите на производството на промишленото предприятие.

Що се отнася до технологията на отчитане на разходите в промишлените предприятия, те се отнасят до следното: адекватно аналитично отчитане; възможност за обособяване на кореспондиращи сметки за създаване на информация, необходима както на текущото отчитане, така и за анализ на данните; гъвкава технология за отчитане на разходите, позволяваща различни модели на отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на разходите за потребностите на

управлението на предприятието; създаване на технология за периодичното счетоводно отчитане на разходите като способ за представяне резултатите от дейността на промишлените предприятия.

В параграф **2.2. Организационно-технологични усъвършенствания при отчитането на разходите в промишлеността** се представят идеи за счетоводното отчитане на производствените разходи с цел повишаване полезността на информацията за тях и на тази основа за вземането на адекватни управленски решения от ръководството на предприятието.

Производствените разходи, които се извършват в предприятията от преработващата промишленост, са различни по своята икономическа същност, място на възникване и функционално предназначение. В зависимост от нуждите и целите на управленските екипи те могат да бъдат групирани, класифицирани и систематизирани по различни признаци.

За основната производствена дейност примерната номенклатура на статиите на калкулацията в преработващата промишленост може да изглежда по следния начин: разходи за основни материали; разходи за спомагателни материали; разходи за горива и енергия; разходи за външни услуги; разходи за амортизации; разходи за заплати (възнаграждения); разходи за осигуровки; разходи за полуфабрикати от собствено производство; общопроизводствени разходи-постоянни; общопроизводствени разходи-променливи; разходи за екотакси, вредни емисии и други подобни; разходи от брак и други разходи.

В предприятията от преработващата промишленост е характерно организирането на спомагателни дейности и примерни схеми за статии на разходите могат да бъдат: разходи за материали и резервни части; разходи за горива и енергия; разходи за външни услуги; разходи за амортизации;

разходи за заплати (възнаграждения); разходи за осигуровки и други разходи.

Представени са примерни схеми за номенклатури на статии на калкулацията за общопроизводствените разходи както за постоянните, така и за променливите. Примерната схема на статиите на общопроизводствените разходите би могла да изглежда по следния начин: разходи за материали; разходи за горива и енергия; разходи за външни услуги; разходи за амортизация; разходи за заплати (възнаграждения); разходи за осигуровки; разходи за екотакси, вредни емисии и други подобни и други разходи.

В същата последователност на представяне (основна производствена дейност, спомагателна дейност и общопроизводствените разходи) е обоснована и технологията на отчитането им.

Основно внимание се обръща на отчитането на квотите за емисии на парникови газове като сравнително нов отчетен обект и разходите за стандартна себестойност като възможност за промишленото предприятие да планира дейността си за определен период.

Представени са три подхода за отчитане на квотите за емисии на парникови газове:

Първо, разгледан е подход, при който е характерно, че получените безплатни квоти от държавата се отчитат като финансиране, и който включва три варианта на отчитане, първи – използваните квоти са равни на предоставените от държавата; втори – използваните квоти са по-малко от предоставените от държавата и трети – използваните квоти превишават предоставените от държавата.

Характерно за **втория** подход е отчитането на квотите, предоставени от държавата чрез задбалансови сметки и не се признават и отчитат приходи и разходи. Той е съставен от три варианта на отчитане, спазвайки

логиката при първия подход (равни на държавно предоставените квоти, по-малко от предоставените и превишаващи безплатните квоти).

Третият подход се използва при промишлените предприятия, на които не се полагат квоти. Той включва два варианта на отчитане.

За счетоводно отчитане на квотите за емисии на парникови газове е необходимо използването на нови счетоводни сметки за получаването на достоверна информация за обекта. *С/ка 21/... - Квоти за емисии на парникови газове, 753/... - Финансиране от държавата за квоти за емисии на парникови газове, 606/... - Екотакси - квоти за емисии на парникови газове, 499/... - Кредитори по квоти за емисии на парникови газове, 607/... - Разходи за провизии за квоти за емисии на парникови газове, 494/... - Провизии за квоти за емисии на парникови газове, 611/... - Общопроизводствени разходи - променливи, 916 - Получени от държавата квоти за емисии на парникови газове, 302/... - Получени от държавата квоти за емисии на парникови газове, 601/... - Разходи за квоти за емисии на парникови газове.* В дисертационния труд е представена технология на отчитане на квотите за емисии на парникови газове.

В предприятията от промишления сектор, които прилагат системата „Standard costing“ за счетоводното отчитане на разходите и установяване на отклоненията, които подлежат на анализиране, е възможно да се използват два подхода – счетоводен и извънсчетоводен.

При *извънсчетоводния* подход е характерно използването на таблица за разработването и сравняването на стандартната и фактическата себестойност.

При *счетоводния* подход е необходимо откриване на *сметка 611/... -Разходи за стандартна себестойност* (операционна сметка, с/ка за

сравняване и съпоставяне) и аналитични сметки в зависимост от видовете произвеждани продукти. При този подход съществуват три варианта на отчитане – фактическата себестойност е по-малка от стандартната себестойност, фактическата себестойност е равна на стандартната себестойност и фактическата себестойност е по-голяма от стандартната себестойност. При втория вариант (фактическата себестойност е равна на стандартната себестойност) не се наблюдава отклонение и той не е разгледан.

Усъвършенстването на организацията и технологията на отчитането на производствените разходите е предизвикателство пред теорията и практиката на счетоводството. Установяването на методология за отчитането на разходите е трудно поради съвременните изисквания към получаваната информация.

В параграф **2.3. Взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността** е представен един от най-дискусионните въпроси през ХХ и началото на ХХІ век - този за взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността.

От изследваната литература по тематиката са изведени четири основни взаимовръзки: калкулирането обуславя отчитането на разходите; отчитането на разходите обуславя калкулирането; калкулирането и отчитането на разходите са тъждествени; калкулирането и отчитането на разходите са независими едно от друго понятия.

Първият подход за взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността насочва вниманието към калкулирането и резултата от това – калкулацията. Счита се, че отчитането на разходите за дейността в промишлените предприятия се обуславя и от

калкулирането на себестойността. От изложеното становище се разбира, че отчитането на разходите трябва да се приспособява към калкулирането на себестойността на продукцията и услугите.

Вторият подход е противоположен на първия. Отчитането на разходите в промишленото предприятие е автономна дейност, която не е свързана с други дейности. Калкулирането и съставянето на калкулация е вторичен етап от дейността по отчитане на разходите. Тук тезата, която поддържат защитниците на това разбиране е, че отчитането на разходите винаги може да съществува като самостоятелен процес без калкулирането.

Третият подход за взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността е най-популярният като схващане от изследователите в тази област. Тезата при този подход е, че отчитането на разходите и калкулирането на себестойността са едно и също нещо, един неразривен процес, при който едното в никакъв случай не бива да се разглежда отделно от другото.

Последният подход представя двете дейности като изцяло самостоятелни системи. Те съществуват само и единствено автономно една от друга и при нужда взаимодействат, както при калкулирането на себестойността на продукцията. Тезата, заложена в основата на този подход е, че между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността няма никаква връзка и те съществуват самостоятелно.

В заключение на параграфа се обособява, че взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността са статиите на калкулация.

От изследването в настоящата глава могат да се направят следните изводи и обобщения:

Първо, установените проблеми при отчитането на разходите в промишлеността както в научната литература, така и в проведеното проучване предполагат възможности за усъвършенстването им в тази насока;

Второ, изведените насоки за организационно-технологични усъвършенствания при отчитането на разходите в предприятията от преработващата промишленост се основават на актуални и значими проблеми, отнасящи се до появата на нови обекти на отчитане (квотите за емисии на парникови газове), възможности за установяване на отклоненията от стандартната себестойност, установяване на размерите на променливите и постоянните разходи, необходими за прилагането на системата „Direct costing“ и др.;

Трето, установяването на взаимовръзката и зависимостта между разходите и калкулирането на себестойността предопределя използването на съвременни методи и системи за калкулиране.

Г Л А В А Т Р Е Т А

СЪВРЕМЕННИ СИСТЕМИ И МЕТОДИ ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТТА

В параграф **3.1. Необходимост от нови подходи при калкулирането на себестойността** се представя и обосновава използването на подобни подходи за калкулиране себестойността на произведената продукция, като се открояват значимите за практиката на промишлените предприятия в България.

Системите и методите, които представляват интерес при отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в научните трудове както на български, така и на чуждестранни автори, са: „Standard costing“,

„Kaizen costing“, „Activity-based costing“, „Direct costing“, JIT (Just in Time), „Target costing“ и „Zero-based costing“.

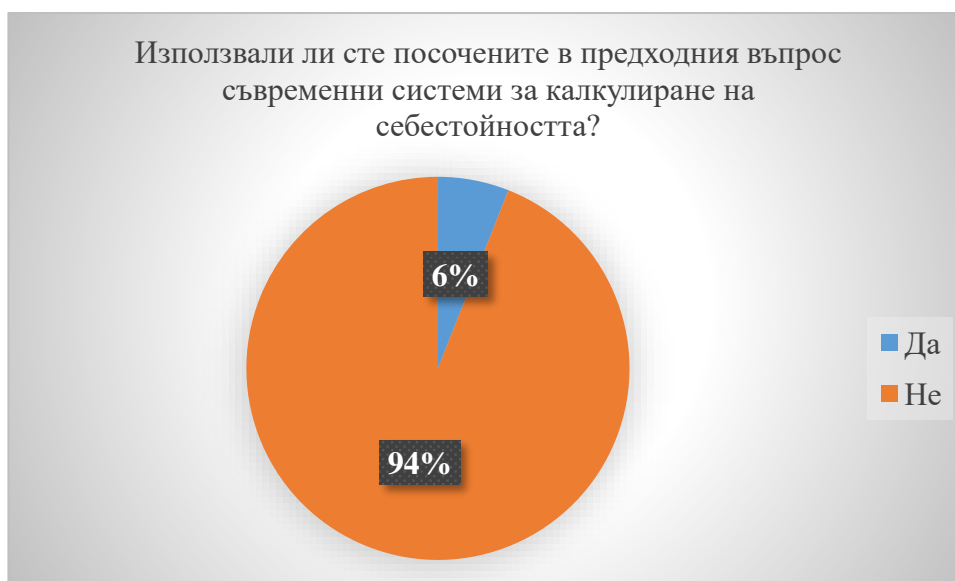
Въз основа на проведеното анкетно проучване в предприятията от преработващата промишленост се установява, че горепосочените методи и системи са сравнително непознати в счетоводната практика на тези предприятия. Това е представено чрез следващата Фигура 3:



Фигура №3 Познаване на съвременните системи за отчитане на разходите в предприятията от преработващата промишленост.

Само 14 на сто от анкетираниите представители на практиката познават тези системи, което е достатъчно основание за тяхното изследване и разработване в дисертационния труд.

Освен тяхното познаване чисто теоретично е важно, доколкото се използват в дейността на предприятията:



Фигура №4 Прилагане на съвременни системи за калкулиране на себестойността в предприятията от преработващата промишленост.

От представената Фигура 4 се установява нисък относителен дял на предприятията от преработващата промишленост, които използват подобни подходи за калкулиране в дейността си.

Голяма част от системите за калкулиране са разработени в теорията и практиката на счетоводството в зависимост от потребностите на промишлените предприятия. През XX век теорията и практиката се развиват успоредно и голяма част от тези системи за калкулиране на себестойност първо възникват в промишлените предприятия. Непрестанното създаване на нови продукти и нови технологии в производствения процес налага изследване и създаване на нови методи за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.

Всяка една от представените по-горе системи/методи за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността е изследвана в исторически план. Направена е характеристика на предимствата и недостатъците ѝ. Последователността на разработването им в текущия параграф е в исторически аспект.

От настоящия параграф може да се установи, че създаването на нови системи за калкулиране на себестойността на произведената продукция се обуславя от нуждите на икономическите субекти. Повечето от представените по-горе, се създават в промишлените предприятия на база недостатъци на други. Това обуславя непрекъсваемостта на процеса по търсенето на нови системи за калкулирането на себестойността на продукцията.

В параграф **3.2. Системата „Direct costing“ – способ за калкулиране на непълна себестойност** е изследвана една от системите за калкулиране, като се разработват и симулационни модели за двете нейни разновидности. Представени са и оптимизирани модели с цел улесняване работата със системата, но се постигат същите резултати – информационна осигуреност на управленския екип в промишленото предприятие.

Заради недостатъци на системите за калкулиране на пълна себестойност изследователите в тази област започват разработването на нов метод, при който непреките разходи да не участват в калкулирането. С промените в организацията и технологията на счетоводното отчитане и потребностите в бизнес средите започва използването на методи, които по-късно прерастват в такива за калкулиране на т.нар. непълна или съкратена себестойност.

Системата „Direct costing“ минава през етапи на развитие, докато достигне модела, познат и до днес. Първоначално възниква като система за подобряване отчитането на разходите и калкулиране на себестойността, както впрочем възникват повечето системи, но след това е основно средство за изучаване на отношението „cost-volume-profit“ или „себестойност-обем-печалба“. Представени са двете разновидности на системата:

1) опростена „Direct costing“, основана на използването на счетоводните данни само за променливите (оперативните) разходи.

2) усъвършенствана „Direct costing“, при която преките постоянни разходи за производство и продажби на продукти са включени в цената заедно с променливите разходи.

При опростения вид на системата се използват приходите от продажба, производствените разходи, като цяло и групирани на постоянни и променливи и марж, определен на основата на променливите разходи, коефициент на постоянните разходи и коефициент на маржа. Формулата според Росица Симеонова при този вид „Direct costing“ е следната:

1) За изчисляване на марж, определен на основата на променливите разходи (MCV)

$$MCV = \text{приходи от продажби (CA)} - \text{променливи разходи (CV)}$$

2) За намиране на коефициент на постоянните разходи (Kcf):

$$Kcf = \frac{CF}{CA},$$

където:

CF – постоянни разходи;

CA – приходи от продажби.

3) За намирането на коефициент на маржа (Km):

$$Km = \frac{MCV}{CA},$$

където:

MCV – марж, определен на основата на променливите разходи;

CA – приходи от продажби.

С примерни данни на база формулите е представен симулационен модел на опростената система „Direct costing“.

В подобрената или усъвършенствана система „Direct costing“ се включва процент от постоянните разходи, които подлежат на разпределение. Формулата според Росица Симеонова, която изразява неговата същност, би изглеждала така:

$$R = \sum_{j=1}^n [(P_j - V_j)Q_j - f_j] - F,$$

където:

R – резултат;

P_j – продажна цена на продукт j ;

V_j – променливи разходи за продукт j ;

F_j – полагащите се след разпределението постоянни разходи за продукт j ;

Q_j – количество произведен продукт от j вид;

F – постоянни разходи, които не подлежат на разпределение

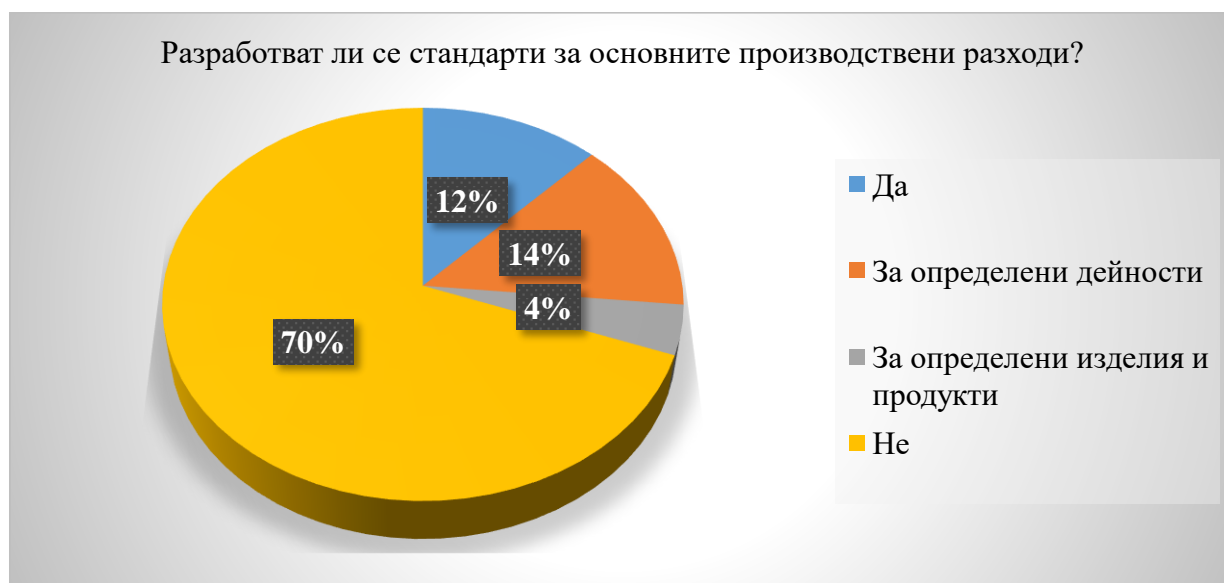
Подобно на опростения модел е разработен симулационен модел с примерни данни с цел представяне алгоритъма на действие на подобрената системата „Direct costing“.

Подобрената и опростена система „Direct costing“ са значими за развитието на промишлените предприятия. Усъвършенстването на организацията на дейността на производствените единици е важен фактор за развитието на икономиката и повишаване конкурентоспособността на националните и международните пазари. Системата „Direct costing“

предоставя по-детайлна информация за производствената дейност, рентабилността и резултата на предприятието, което позволява на управленския екип вземането на правилни решения.

В параграф 3.3. Системата „Standard costing“ – средство за управление по отклонения е представена още една от значимите, за промишлените предприятия, системи за отчитане на разходите и калкулиране себестойността на произведената продукция. Изследвани са мненията на редица автори както национални, така и чуждестранни за изясняване същността на системата, представени са предимствата и недостатъците и е предложен симулационен модел за нейното използване от предприятията от промишления сектор.

В проведеното анкетно проучване в предприятията от преработващата промишленост може да се установи, че те рядко използват стандарти за разходите в своята дейност. При 70% от анкетираните предприятия не се разработват такива стандарти, при 14% се прилагат само за определени дейности, 12% прилагат за всички свои дейности, а 4% разработват стандарти само за определени продукти и изделия. Информацията може да се онагледи по следния начин (виж фигура 5):



Фигура №5 Разработване на стандарти за основните производствени разходи в предприятията от преработващата промишленост.

В същността на системата „Standard costing“ се обособява управлението на отклоненията на разходите за производство на продукция. От всичко посочено по-горе от автори в сферата на управленското счетоводство, акцент се поставя основно върху отклоненията, които може да възникват в процеса на производство в промишленото предприятие. Тези отклонения се намират чрез модели за използване на системата „Standard costing“ и може да се групират в следните основни направления: отклонения при материалите за производство, отклонения за труда в производството, отклонения на общопроизводствените разходи.

Първата група модели отклонения са свързани с материалите, използвани за производството на промишлената продукция. Те се подразделят на още три вида отклонения: Отклонение от цената на материалите – то е свързано с варирането на цените на материалите през отчетния период; Отклонение от количеството използвани материали – свързва се с икономии или преразход на вложените материали в производството; Общо отклонение на разходите за материали – то е свързано с обобщаването на отклонението на разходите за материалите в промишленото предприятие.

Втората група модели за отклонения характеризира труда, използван за производството на промишлената продукция. Те се подразделят на два подвида отклонения: Отклонение от ставката на работната заплата – е свързано с изменението на заплащането на почасовата ставка в производството на предприятието и Общо отклонение за разходите за труд

– те са свързани с общите отклонения на обема произведена продукция в предприятието.

Последната група модели за отклонения са свързани с печалбата на промишленото предприятие. Те биват три основни групи отклонения: Отклонение от продажната цена – свързано е с промените в продажната цената на произведената продукция; Отклонение от обема на продажбите – разликата между количеството продадени и предвидените за продажба продукти; Общо отклонение за печалба, което отклонение се свързва с разликата от предварително предвидената и фактическата печалба на промишленото предприятие.

За всяка група отклонения са разработени симулационни модели за прилагане на системата „Standard costing“ в дейността на промишлените предприятия. Представен е алгоритъм за определяне на стандартите за производство и такъв при установяване на отклонения.

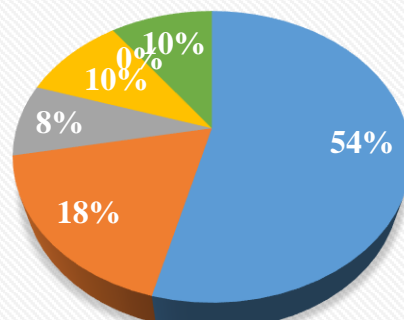
В параграф **3.3.** представените теоретико-методологични основи и практикоприложни аспекти на системата „Standard costing“ и възможността за прилагането ѝ от промишлените предприятия са значими в България. Обособени са основните модели, чрез които системата може да се приложи в дейността на производствените единици. Системата за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността „Standard costing“ е сред най-съществените счетоводно-научни постижения поради два основни фактора: **първо**, системата при своето създаване изгражда нов поглед над отчетната дейност и **второ**, „Standard costing“ не само установява разликата между стандартните разходи и фактически изразходените през отчетния период, но анализира и причините за отклоненията от заложените стандарти.

В параграф **3.4. Калкулиране на себестойността по дейности – възможност за прилагане в промишлеността** е представена системата за отчитане на разходите и калкулирането на себестойността „Activity-based costing“ или ABC. Направен е преглед на редица автори за значимостта ѝ в предприятията от промишлеността и е изследвано новото ѝ проявление „Time-driven activity-based costing“ (TDABC). За TDABC е разработен симулационен модел с цел открояване на предимствата и недостатъците му.

Системата ABC е разгледана като метод за калкулиране на себестойността, която дава по-детайлна информация за всяка операция, която се извършва в предприятията. Всяка една дейност в предприятието използва специално изграден механизъм за определяне на разходите и значимостта им за цялостната дейност. „Activity-based costing“ е един вид симбиоза между всички системи за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността, създадени в годините преди нея.

От направеното практическо проучване в предприятията от преработващата промишленост отчитането на разходите за основна дейност е организирано по дейности. В 54% от производствените единици се наблюдава използването на дейностите като основание за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността. Това се представя по следния начин (виж фигура 6):

Синтетичното счетоводно отчитане по сметка 611 Разходи за основна дейност е организирано по:



- Дейности
- Видове производства
- Центрове на разходи
- Преки и непреки общопроизводствени разходи
- Постоянни и променливи общопроизводствени разходи
- По статии на калкулация

Фигура №6 Отчитане на разходите за основна дейност в зависимост от нуждите на предприятията от преработващата промишленост.

Тази информация обосновава и изследването на „Time-driven Activity-based costing“, която е значима и може да се представи чрез примерен модел за използване, защото е слабо позната в българската теория и практика. Системата по своята същност е допълнение към стандартната ABC. Предоставя възможност на база времето, използвано за производство, да се анализира допълнителна информация за производството в промишлените предприятия. Характерно за изчисленията със системата „Time-driven Activity-based costing“ е използването на времевия период „минута“.

Симулационният модел за системата TDABC е представен по следния начин: в промишлено предприятие „X“ за един месец се произвеждат три продукта „А“, „Б“, „В“, като за първия нужното време за производство е 3 минути, за втория е 38 минути, а за третия - 4 минути. За първите два продукта е характерен непрестанен производствен процес, т.е. 30 дни по 24 часа по 60 минути. За производството на продукт „В“ се

използват 16 часа на ден. По този начин се изчислява планираното време за производство. За първите два продукта е по 43 200 минути, а за втория 28 800 минути, като е допустимо 1000 минути да не се произвежда продукцията. Производствените разходи, направени за месеца, са 55 000 лв. От продукт „А“ са произведени 14 200 броя, от „Б“ - 1000 броя, „В“ - 6000 броя. Оптималният разход за минута производство се намира като разделим разходите направени за месеца на планираното време за производство, т.е. $55\,000 \text{ лв.} : (43\,200 + 43\,200 + 28\,800) = 0,48 \text{ лв.}$ за минута производство. Следва се конкретен алгоритъм: първо, изчислява се общото време, използвано за производство, второ, разходите за производство за единица, трето, общо разходите за продукт. Информацията е представена в Таблица 1

Таблица №1 Примерен модел за използването на системата „Time-driven Activity-based costing“ в предприятията от промишлеността.

Производствена дейност	Брой произведени продукти	Време за производство за единица в минути	Общо време за произведените продукти в минути	Разходи за производство на единица (лв.)	Общо разходи за продукт (лв.)
Продукт "А"	14200	3	42600	1.43	20338.54
Продукт "Б"	1000	38	38000	18.14	18142.36
Продукт "В"	6000	4	24000	1.91	11458.33
Реално използвано време			104600		49939.24
Планирано време за производство			115200		55000
Неизползвано време			10600		5060.76

От таблицата е видно, че в промишлено предприятие „Х“ времето не се използва ефективно, защото неизползваното време е 10 600 минути при допустими 1 000. И тук се проявява основната цел на системата „Time-driven Activity-based costing“ – чрез изчисленията да се установи през минутите, когато е липсвал производствен процес, колко е загубило предприятието. Данните сочат сумата от 5060,76 лв.

В настоящия параграф е направен опит за обосноваване използването на ABC и TDABC в дейността на промишлените предприятия чрез представяне на алгоритъм за прилагането им.

От изследването в настоящата глава могат да се направят следните изводи и обобщения:

Първо, познаването на съвременните методи и системи за калкулиране на себестойността е една от възможностите за оптимизирането на отчетния процес в промишлените предприятия;

Второ, основавайки се на различни принципи, методите и/или системите „Direct costing“, „Standard costing“, „ABC“, „Time-driven ABC“ очертават алтернативни възможности за калкулиране на себестойността на произведената продукция от традиционните (поръчков, попроцесен, полуфабрикатен и т.н.);

Трето, изборът на система и/или метод за калкулиране на себестойността в промишлените предприятия е необходимо да е съобразен със специфичните черти на производството, което позволява получаването на достоверна и надеждна информация.

В *заключение* са представени резултатите от изследването. Те са свързани с отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в предприятията от преработващата промишленост.

Научната разработката изследва актуални проблеми за счетоводната теория и практика в предприятията с промишлена дейност. Не се претендира за изчерпателност по всички въпроси по настоящата тематика, а част от идеите в дисертационния труд може да разкриват възможности за бъдещи дискусии.

IV. СПРАВКА ЗА ОСНОВНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. На база задълбочен анализ на изследвания в българската и чуждестранната счетоводна литература и съществуващата нормативна уредба са изведени определения за понятията „разход“, „себестойност“ и „калкулиране“ с цел обхващане на специфичните им характеристики като отчетни категории.
2. Извършено е изследване на промишлените дейности и тяхното влияние върху отчитането на разходите и калкулирането на себестойността. С допустимия научен инструментариум са изследвани и систематизирани класификационни признаци, въз основа на които са направени предложения за групиране на разходите в промишлените предприятия. Това обособяване е с цел информационното им обезпечаване, необходимо за тяхното управление.

Изследвано е в исторически аспект развитието на отчитането и калкулирането на разходите в счетоводната теория и практика.

3. В рамките на извършеното анкетно проучване в практиката на предприятията от преработващата промишленост са аргументирани предложения за усъвършенстване на съществуващата организация на счетоводното отчитане на разходите. Конкретно това се изразява в две насоки:
 - Обосновани предложения за използването на нови синтетични счетоводни сметки;
 - Разработени примерни номенклатури на статиите на калкулацията и на статиите на разходите. Последните са допълнени с нови статии, което позволява получаването на детайлизирана и достоверна счетоводна информация, необходима както за

калкулирането на себестойността на продукцията, така и за управлението на разходите.

4. Предложени са подходи и теоретични и практикоприложни модели и варианти за счетоводно отчитане, необходимостта от които се поражда от:
 - възникването на нови обекти на счетоводно отчитане, които имат отношение към разходите и себестойността на продукцията, каквито са квотите за емисии на парникови газове;
 - прилагането на системата „Standard costing”, изразяваща се най-вече в информационното осигуряване на отклоненията от стандартната себестойност.
5. На база проведеното емпирично изследване в предприятията от преработващата промишленост са разработени симулационни модели за прилагането на системите за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността като: „Direct costing“, „Standard costing”, „Time-driven Activity-based costing”. Моделите са разработени с практически данни и е аргументирано тяхното използване в предприятията от преработващата промишленост.

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

1. Монография

1. Захариев, А., Павлов, Ц., **Колев, Р.** и колектив (2019) *Economics and Management: PhD Student's Start-up Scientific Research*. Свищов: FABER – Велико Търново, с. 256-267. ISBN: 978-619-00-0948-1

2. Статии

1. Колев, Р. (2017). По въпроса за класифицирането на разходите в промишлените предприятия, Годишен алманах научни изследвания на докторанти, Брой X - 2017 г., Книга 13 - Студии и статии, Академично издателство „Ценов“ - Свищов, ISSN: 1313-6542-книжно издание.

2. Колев, Р. (2018). Системата „Standard costing“ – средство за управление на разходите, Годишен алманах научни изследвания на докторанти, Брой XI - 2018 г., Книга 14 - Студии и статии, Академично издателство „Ценов“ - Свищов, ISSN: 1313-6542-книжно издание.

3. Научни доклади

1. Колев, Р. (2018). Взаимовръзката между отчитането на разходите и калкулирането на себестойността, Сборник доклади Том I от Международна научно-практическа конференция „Възможности за развитие на бизнеса-икономически, управленски и социални измерения“ Свищов, 30 ноември 2018г., АИ „Ценов“, 2018г., с. 425-429, ISBN 978-954-23-1702-9.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Долуподписаният докторант *Росен Илиянов Колев*, в редовна форма на обучение към катедра „Счетоводна отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов,

декларирам, че:

Дисертационният труд в общ обем от 234 страници на тема: *Съвременни подходи при отчитането на разходите и калкулирането на себестойността в промишлеността* представлява собствена научна продукция на автора. В него са използвани авторски идеи, текстове и визуализация чрез съответните фигури, таблици, схема и формулен апарат, като са спазени всички изисквания на Закона за авторското право и сродните му права чрез надлежно цитиране и позоваване на чужди авторови мнения, както и данни. Постигнатите в дисертационния труд резултати и изведените научни приноси са оригинални и са заимствани от изследвания и публикации, в които авторът има участия. Научните резултати, които са получени и/или публикувани от други автори, са надлежно цитирани. Представената от автора информация в приложенията има за цел да покаже анкетната карта, чрез която е проведено анкетното проучване, и удостоверение от предприятията, където е проведено проучването.

м. декември 2019 г.

Декларатор:.....

гр. Свищов

/Росен И. Колев/