

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „ДИМИТЪР АПОСТОЛОВ ЦЕНОВ”

Факултет „Стопанска отчетност”

Катедра „Счетоводна отчетност”

МАРИЙ ВЕСКОВ СТОЯНОВ

**ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ СЧЕТОВОДНОТО
ОТЧИТАНЕ НА РАЗЧЕТНИТЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ В
АВТОТРАНСПОРТНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ**

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 Галина Симеонова Чиприянова

Свищов

2019

Дисертационният труд се състои от 250 страници, от които заглавна, съдържание и списък с използвани в дисертацията съкращения – 5 страници, увод – 7 страници, основен текст – 200 страници, заключение – 3 страници. Библиографията е в обем от 10 страници, по АРА стил и обхваща 181 източника, в т.ч. литературни (на български, английски и руски език), нормативни и електронни. В структурно отношение дисертационният труд включва увод, изложение в три глави и заключение. В подкрепа на изложението са оформени 20 фигури, 7 таблици и 2 диаграми. Приложенията са 21 на брой.

Авторът на дисертационния труд е редовен докторант към катедра „Счетоводна отчетност” при Стопанска академия „Димитър Апостолов Ценов” – Свищов.

Дисертационният труд е обсъден на заседание на катедра „Счетоводна отчетност” при Стопанска академия „Димитър Апостолов Ценов” – Свищов и е насочен за защита по реда на Закона за развитие на академичния състав в Република България.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на от ч. в на Стопанска академия „Димитър Апостолов Ценов” – Свищов.

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

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на темата

Стопанската дейност на предприятията представлява съвкупност от сделки и събития, които пораждаат формирането на разчетни взаимоотношения, в т.ч. с доставчиците, клиентите, лицата от списъчния състав на персонала, банките, държавата, общините и др. Разчети се формират на всеки етап от развитието на стопанските субекти, респ. при формирането на основния капитал, при осъществяването на дейността и при обявяването на предприятието в ликвидация и несъстоятелност. Поради влиянието, което разчетите оказват върху паричните потоци на стопанските субекти, те са обект на счетоводно отчитане с ключово значение.

В настоящата разработка акцентът се поставя върху предприятията от товарния автотранспорт и разчетите се изследват по примера на тези предприятия с *аргументите, че:*

Първо, един от основните отрасли на икономиката, оказващ съществено влияние върху дейността на всички други сектори, е транспортът – без транспорт предприятията не биха могли да придобиват суровини и материали, нито да реализират продукцията и стоки;

Второ, средно превозното разстояние, изминато от товарния автотранспорт за 2016 год. е 389 км, а от автобусния транспорт (междуселищен и международен превоз на пътници) е 85,1 км. (Национален статистически институт, 2018, стр. 338, 339).

Трето, по данни на Евростат обемът на товарния транспорт е 68,8 %¹, спрямо БВП на България за 2016 год.

Четвърто, по данни на НСИ, публикувани в Национален доклад за състоянието и опазването на околната среда в Република България, 88,3 %² от превозите на товари в България за 2016 год., са осъществени от автомобилния транспорт. За сравнение – през 2000 год. дялът на автотранспорта в товарния транспорт, изразен в тонкилометри е бил 51,9%. Това дава основание да се посочи, че автотранспортът заема водещо място в товарния транспорт, високо конкурентоспособен е и е предпочитан за превози на товари.

Пето, по данни на НСИ, през 2016 год. товарният автотранспорт е превозил 82 543 хил.т. товари, а извършената работа в млн. ткм е 32 070 (Национален статистически институт, 2018, стр. 338).

Шесто, за последното тримесечие на 2018 год., сухопътният транспорт, в т.ч. товарният автомобилен транспорт е превозил 27 995,8 хил.т. товари, респ. извършил е работа в млн. ткм е 7 531,9 (Национален статистически институт, стр. 8).

Седмо, „продукцията”, произведена от предприятията от икономическа дейност „Транспорт, складиране и пощи” за 2017 год. е на стойност 14 780 000 лв. (Национален статистически институт, стр. 16).

¹ Източник: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=tran_hv_frtra&lang=en (Последно посещение 24.02.2019 год.).

² Източник: <http://eea.government.bg/bg/soer/2016/transport/transport> (Последно посещение 21.02.2019 год.).

На база горепосочените аргументи изследваната проблематика е *актуална* и *значима*, за което говорят и следните факти:

✓ През последните години бизнесът в България непрекъснато се променя и развива, а успоредно с това нараства значението на автотранспорта при осъществяването на превози на товари, в т.ч. в страната, Европейския съюз (ЕС) и извън Общността;

✓ Повишаване търсенето на автотранспортни услуги по превози на товари, рефлектира върху увеличаване на разчетните взаимоотношения, възникващи в хода на дейността на стопанските субекти;

✓ Промените, респ. предстоящите изменения в нормативната уредба (Наредба за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса, Регламент №1072/2009 на Европейския парламент и на Съвета относно общите правила за достъп до пазара на международни автомобилни превози на товари, Регламент №561/2006 на Европейския парламент (ЕП) и на Съвета за хармонизиране на някои разпоредби от социалното законодателство, свързани с автомобилния транспорт, Закон за пътищата, Проект на Закон на пътните превозни средства, Проект на Закон за водачите на моторни превозни средства и др.) в контекста на изискванията на ЕС, касаят пряко дейността и на предприятията от товарния автотранспорт, и в частта счетоводно отчитане на разчетите;

✓ Настоящите икономически условия у нас изискват нов поглед при анализирането и счетоводното отчитане на вземанията от клиенти. Подходите, които могат да се приложат в дейността на предприятия от товарния автотранспорт в стремежа да увеличат дела на събираемостта на вземанията от клиенти, са актуални и са съобразени с нормативните изисквания в Република България.

✓ Динамиката във външната за даденото предприятие икономическа среда изисква прилагането на нови методи за управление, насочени към повишаване вътрешния контрол на стопанската дейност, вкл. и на предприятията от товарния автотранспорт. Успешно решение днес е внедряването на счетоводното бюджетиране в практиката на стопанските субекти от товарния автотранспорт.

2. Обект и предмет на изследването

Обект на настоящия дисертационен труд са разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт, извършващи дейности, съгласно КИД – 2008 (Национален статистически институт, 2008, стр. 78-79) Н Транспорт, складиране и пощи, 49 Сухопътен транспорт, 49.4 Товарен автомобилен транспорт и услуги по преместване.

Проблемните области на счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт не са малко. Една част от тях се отнасят до счетоводното отразяване на възстановения ДДС, заплатен в страна-членка на ЕС, в която стопанските субекти не са установили дейността си. Друга част е свързана с отчитането и данъчното третиране на реализираните услуги по превози на товари на територията на ЕС и извън него. Трета част проблемни въпроси, засяга счетоводното отчитане на разчетите с водачите на превозни средства, при командироване. Анализиране на особеностите, свързани със счетоводното отчитане на специфичните и

многократно възникващите в дейността на предприятията от товарния автотранспорт разчети, е *предмет* на настоящата разработка.

3. Цел и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е да се очертаят съществуващите възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетите при осъществяването на стопанската дейност на предприятията от товарния автотранспорт, при ограниченията в които е поставена българската икономическа практика.

Основните *задачи* за постигане на посочената цел са: 1) Да се анализира същността на разчетните взаимоотношения в икономически, нормативен, финансов, счетоводен и данъчен аспект и да се разработят примерни класификации на разчетите в товарното автотранспортно предприятие съобразно нуждите на счетоводството, управлението и анализа; 2) Да се изследва мястото на счетоводната система в информационната система на предприятието от товарния автотранспорт; 3) Да се открият особеностите при счетоводното отчитане на разчетите, възникващи в хода на дейността на предприятията, в т.ч. с персонал, подотчетни лица, доставчици, клиенти; 4) Да се анализира правната регламентация, данъчното третиране и спецификите при счетоводното отчитане на разчетите за дължимия данък върху добавената стойност, при осъществяването на услуги по превози на товари на територията на ЕС и извън него, както и да се изследват възможностите за приложение на специалния режим „Касова отчетност на ДДС” в дейността на предприятията от товарния автотранспорт; 5) Да се установят възможностите за приложение на счетоводното бюджетиране на вземанията и задълженията.

4. Изследователска теза

Основната *изследователска теза*, която се защитава в дисертационния труд е, че съществуват определени възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт на база задълбочено проучване и коректно прилагане на общата и специфичната нормативна уредба в практиката на стопанските субекти.

5. Степен на разработеност

В унисон със схващането, че приемствеността в науката е база за нови идеи, в процеса на изследване се използват публикации на редица утвърдени български автори като: М. Димитров, Ив. Душанов, В. Божков, Д. Дамянов, А. Свраков, Д. Радонов, Р. Симеонова, Ст. Александров, Б. Брезоева и други.

6. Методология на изследването

Дисертационният труд се основава на проучена специализирана литература и научни разработки на български и чужди автори, нормативни и електронни източници. Извършено е емпирично изследване и наблюдения в 14 предприятия от товарния автотранспорт от област Велико Търново. Извадката е формирана по метода на случайния безповторен подбор.

В хода на изследването са прилагат методите анализ, синтез, индукция, дедукция, исторически и дескриптивни методи.

7. Ограничения

С оглед по-пълно фокусиране върху целта и обстойното изпълнение на задачите, изследването е проведено, при някои ограничения: 1) разчетите, възникващи при обявяване на предприятията в ликвидация и несъстоятелност не са обект на изследване; 2) анализирани са специфични и многократно възникващи в дейността на предприятията от товарния автотранспорт разчети; 3) изследваните предприятия, избрани по метода на случайния неповторен подбор са в обхвата на област Велико Търново, чието инфраструктурно местоположение е подчертано стратегическо в национален и международен план³.

8. Аprobация

Дисертационният труд е обсъден на заседание на катедра „Счетоводна отчетност” при Стопанска академия „Димитър Апостолов Ценов” – Свищов и е насочен за защита. Отделни части от дисертационния труд са публикувани в специализирани научни издания. Предложеният модел за счетоводно отчитане на ДДС, обект на възстановяване и примерните форми на бюджета на вземанията от клиенти и на бюджета на задълженията към доставчици, са насочени към товарни автотранспортни предприятия от област Велико Търново.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд се състои от увод, три глави, заключение, библиография и приложения. Общият обем на дисертационния труд е 250 страници.

В съдържателно отношение дисертационният труд е структуриран по следния начин:

Увод

Глава I. Икономическа характеристика на разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт

1. Особенности на товарния автотранспорт като стопанска дейност
 - 1.1. Организационни особености
 - 1.2. Технологични особености
 - 1.3. Социално-икономически особености
 - 1.4. Естествено-природни особености
2. Разчетите в дейността на предприятията от товарния автотранспорт като обект на счетоводството

³Изследването се фокусира върху област Велико Търново, тъй като на територията ѝ, се пресичат главния път София – Варна и международния път Русе – Свиленград. Областта има фериботна връзка с Румъния при град Свищов. Именно поради ключовото инфраструктурно местоположение, на територията на област Велико Търново, е открита сервизна база на водещ производител на товарни автомобили.

- 2.1. Историческо възникване на разчетните взаимоотношения като обект на счетоводно отчитане
 - 2.2. Същност на разчетите
 - 2.3. Класификации на разчетите – критерии и значение
 - 2.4. Нормативно регламентиране на разчетните взаимоотношения на предприятията от товарния автотранспорт
3. Разчетите в счетоводната система на предприятието от товарния автотранспорт

Глава II. Възможности за оптимизиране счетоводното отчитане на вътрешните разчетни взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт

1. Разчети при формиране на основния капитал на предприятията от товарния автотранспорт
2. Усъвършенстване счетоводното отчитане на вътрешните разчети в дейността на предприятието от товарния автотранспорт
 - 2.1. Формиране на функционални (технологични) звена
 - 2.1.1. Характеризиране на счетоводното отчитане на разчетите между звената и централата
 - 2.1.2. Усъвършенстване на счетоводното отчитане на разчетите между звената и централата
 - 2.2. Подходи за подобряване счетоводното отчитане на разчетите с персонала
 - 2.3. Оптимизиране счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с подотчетни лица

Глава III. Усъвършенстване счетоводното отчитане на външните разчетни взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт

1. Възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с доставчици и клиенти
 - 1.1. Насоки за оптимизиране счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с доставчици
 - 1.2. Рационални подходи при счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с клиенти
2. Счетоводно-информационно осигуряване на разчетите за данъка върху добавената стойност
3. Особености при документирането и възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на другите разчети
 - 3.1. Разчети за данък върху превозните средства
 - 3.2. Разчети за гаранции
 - 3.3. Провизии
4. Счетоводно бюджетиране на вземанията от клиенти и на задълженията към доставчици – ефективно средство за вътрешен контрол на дейността

Заклучение

Библиография

Приложения

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод

В увода на дисертационния труд са очертани актуалността на темата и мотивите за избора ѝ. Дефинирани са обектът и предметът на изследването. Определени са целта, задачите и ограниченията на изследването. Формулирана е изследователската теза, защитавана в дисертационния труд.

ГЛАВА I. ИКОНОМИЧЕСКА ХАРАКТЕРИСТИКА НА РАЗЧЕТНИТЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ТОВАРНИЯ АВТОТРАНСПОРТ

1. Особенности на товарния автотранспорт като стопанска дейност

В параграф *1.1. Организационни особености* са анализирани особеностите при създаването и функционирането на предприятията от товарния автотранспорт. Условно стопанската дейност на товарните автотранспортни предприятия е декомпозирана на няколко етапа, в т.ч. подготвителен, основен и заключителен:

✓ При *подготвителния етап* с най-голяма степен на важност са образуването/учредяването на предприятието и организацията на дейността. Съгласно нормите на българското законодателство основният капитал е със задължителен характер за всяко новообразувано капиталово търговско дружество. Когато частта от регистрирания капитал, която е записана, не е внесена към момента на вписване в търговския регистър, възникват **разчетни взаимоотношения** – вземания по записани дялови вноски.

Посочено е, че за да извършват дейност, свързана с оказване на услуги по превози на товари, предприятията трябва да притежават лиценз.

Стопанските субекти от товарния автотранспорт не могат да придобият лиценз за извършване на превози на товари, без да притежават активи, в т.ч. собствени товарни автомобили или придобити по силата на сключен договор за финансов или експлоатационен лизинг. **При покупката на активи предприятията формират разчетни взаимоотношения с доставчици.**

Придобиването на лиценз на Общността не е достатъчно основание за реализирането на автотранспортни услуги по превози на товари извън територията на България. При реализирането на международни превози, предприятията следва да спазват изискванията, възприети за приложение в държавата, до чиято територия ще се осъществява превозът.

В края на подготвителния етап се изготвя План за дейността на предприятието (01.01.-31.12.), респ. бюджети по тримесечия и за отчетния период.

✓ *Основен (същински) етап* – на тази фаза се сключват договори за превози на товари, в т.ч. на територията на България, Общността и трети страни. За осъществяването на товарна автотранспортна дейност в практиката са познати 2 начина, в т.ч. сключване на договор с товародател или със спедитор (вж.: фиг. 1).



Фиг.1. Място на предприятията-спедитори в процеса на реализация на готова продукция и стоки⁴

В хода на стопанската дейност се командироваат шофьори (водачи на МПС), предоставят се аванси, начисляват се заплати и осигуровки, респ. **възникват разчети с подотчетни лица, персонал, осигурителни дружества и застрахователни предприятия.**

При реализирането на автотранспортни услуги по превози на товари се формират **разчетни взаимоотношения** с клиенти и доставчици, респ. **разчети** по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС).

✓ *Заклучителният етап* в дейността на предприятията от товарния автотранспорт, се свързва с уреждането на формираните разчетни взаимоотношения с клиенти и доставчици. Липсата на достатъчно финансови средства води до забавяне на плащанията във времето, респ. трансформиране на редовните вземания от клиенти в трудносъбираеми и/или несъбираеми и на редовните задължения към доставчици в просрочени. Предприятието от товарния автотранспорт следва да направи избор на подход, чрез който да се справи с междуфирмената задължнялост.

На заключителния етап се съпоставят фактическите данни с бюджетните по тримесечия. Анализират се отклоненията, търсят се причините за това и начини за преодоляване.

В параграф **1.2. Технологични особености** са изследвани нормативните изисквания спрямо товарните автомобили, на които стопанските субекти от товарния автотранспорт следва да отговарят, за да осъществяват услуги по превози на товари.

За реализацията на услуги по превози на товари, стопанските субекти се нуждаят от технически изправни транспортни средства и инфраструктура. Те са необходими за материализирането на услугите, предоставяни от товарните автотранспортни предприятия. **В процеса на реализирането на услуги по превози на товари, предприятията от товарния автотранспорт формират множество разчетни взаимоотношения.**

Адекватно на нормативната база (Наредба №33, чл.73, ал.2) се установява, че моторните превозни средства с товароносимост над 1,5 т. или максимално допустима маса над 3,5 т., следва да бъдат оборудвани с контролни уреди за регистриране на данните за движението на моторните превозни средства и работата на екипажите (тахографи). С оглед изпълнението на посоченото законово изискване и респ. за осъществяването на вътрешен контрол над дейността, предприятията от товарния

⁴Представената фигура е разработена по примера на спедиторско предприятие „М&М Милицер и Минюх БГ” ООД, гр. Горна Оряховица, което използва услугите на ЕТ „Румяна Хинкова” – предприятие, реализиращо превози на товари.

автотранспорт е необходимо да инвестират финансови ресурси в закупуването на тахографи, **в резултат на което възникват разчетни взаимоотношения.**

В параграф **1.3. Социално-икономически особености** са систематизирани подготвяните реформи в законодателството на Европейския съюз (ЕС), част от пакет „Мобилност” и влиянието, което приемането им би оказало върху дейността на българските товарни автотранспортни предприятия. По мнение на автора, приемането на промените би довело до уеднаквяване на правилата, по които предприятията от товарния автотранспорт осъществяват услуги по превози на товари. За българските товарни автотранспортни предприятия, реализиращи услуги по превози на товари в Западна Европа, приемането на предложенията би оказало негативно въздействие, тъй като в процеса на реализация на дейността ще формират по-големи разходи, което ще окаже влияние върху повишаване себестойността на предлаганите услуги по превози на товари.

Анализирани са и предстоящите промени в нормативната уредба, касаещи предприятията от товарния автотранспорт, които като втора дейност, **предлагат сервизни услуги. Измененията са породени от очаквани реформи в действащия в момента Закон за движение по пътищата и неговото разделяне на три самостоятелни нормативни акта, в т.ч. Закон за пътните превозни средства, Закон за водачите на моторни превозни средства и Закон за движение по пътищата.**

Акцентира се върху очакваните промени в действащия Закон за пътищата, в т.ч. въвеждането на ТОЛ системата и електронните винетки, като способи за заплащане на използваната републиканска пътна мрежа.

В параграф **1.4. Естествено-природни особености** е отделено специално внимание на реформите в действащата Наредба за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса, в резултат на които предприятията от товарния автотранспорт, ще заплащат екотакса при първа регистрация на придобити товарни автомобили, което е **обстоятелство за формиране на разчети.**

Достига се до извода, че закупуването на нови превозни средства от по-висок екологичен клас се свързва със следните аспекти: 1) възникването на разчетни отношения; 2) заплащането на по-ниски екотакси при първоначалната регистрация; 3) наличието на възможност за закупуване на многостранни разрешителни, необходими за реализирането на международни превози; 4) заплащането на по-ниски ТОЛ такси за изминато разстояние; 5) заплащането на по-нисък данък върху превозните средства; 6) повишаване качеството на предлаганите от предприятието услуги по превози на товари. Закупуването на нови товарни автомобили от по-висок екологичен клас, е инвестиция с ключово значение, както за самите стопански субекти, така и за ползвателите на услугите по превози на товари, предлагани от тях.

2. Разчетите в дейността на предприятията от товарния автотранспорт като обект на счетоводството

В параграф **2.1. Историческо възникване на разчетните взаимоотношения като обект на счетоводно отчитане** е изследвано възникването на разчетните взаимоотношения като обект на счетоводно отчитане. Установява се, че счетоводството се е зародило в разчетите (контокорентните сметки) и инвентаризацията. Акцентира се

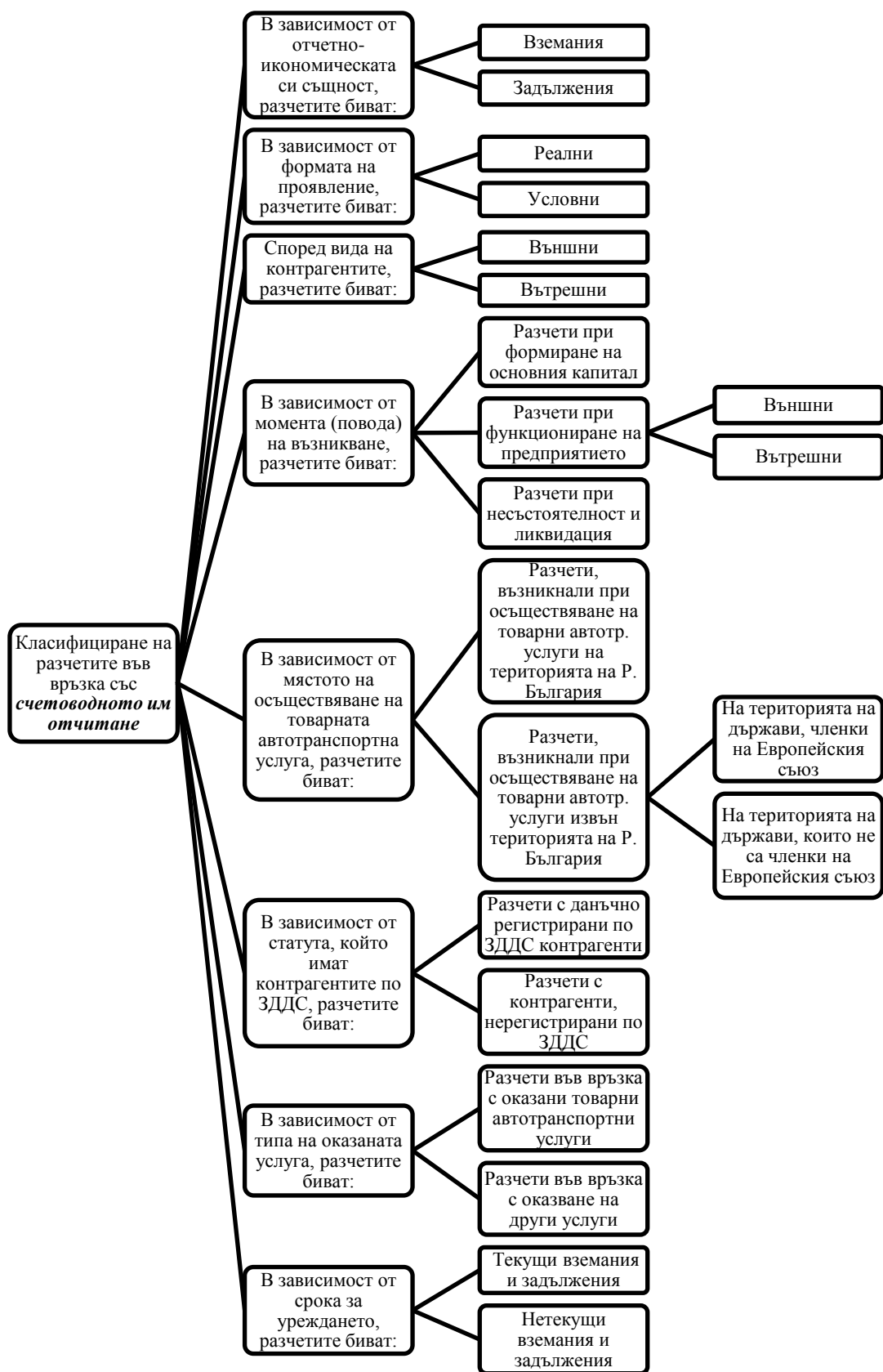
върху средствата, използвани за представянето на възникналите вземания и задължения.

В параграф **2.2. Същност на разчетите** е анализирана същността на разчетните взаимоотношения, възникващи в дейността на предприятията от товарния автотранспорт. Отделено е внимание на разчетите от икономическа, нормативна, финансова, счетоводна и данъчна гледна точка. Посочва се, че са **специфичен обект на счетоводно отчитане, чието формиране е породено от реализирането на сделки с външни или вътрешни за стопанския субект лица, без значение дали се уреждат в момента на възникването им или след определен период от време.**

Според отчетно-икономическата си същност, разчетите се разделят на вземания и задължения. Установява се, че вземанията от клиенти са основен източник на финансови средства за стопанските субекти от товарния автотранспорт и са необходими за ефективното осъществяването на дейността, навременното погасяване на задълженията и реализирането на проекти.

Освен като вземания, разчетите на предприятията от товарния автотранспорт се проявяват и като задължения.

В параграф **2.3. Класификации на разчетите – критерии и значение** са разработени класификации на разчетите по различни признаци в зависимост от информационните потребности на ръководството. Най-общо класификациите са разделени на две групи: за нуждите на счетоводството и за нуждите на анализа и управлението на дейността на стопанския субект от товарния автотранспорт (вж.: фиг. 2).



Фиг. 2. Класификация на разчетите за нуждите на счетоводството

В параграф **2.4. Нормативно регламентиране на разчетните взаимоотношения на предприятията от товарния автотранспорт** е изследвана законовата уредба на разчетите, възникващи в дейността на предприятията от товарния автотранспорт. Многообразието от разчети, формиращи се в дейността на товарните автотранспортни предприятия е уредено в множество нормативни актове. Точното и достоверно счетоводно отчитане изисква задълбочено изследване на нормативната база, уреждаща отделните типове разчети.

3. Разчетите в счетоводната система на предприятието от товарния автотранспорт

В настоящата част на изследването е анализирано значението на информационната система за ръководния орган на предприятията от товарния автотранспорт. Посочва се, че основното предназначение на информационната система се изразява в акумулиране, анализиране и предоставяне на достоверни сведения за планирането на дейността, организацията на процеса по формирането на товарни автотранспортни услуги, сравняването на плановите с действително достигнатите количествени и качествени показатели на автотранспортните услуги по превози на товари, контрол върху стопанския процес на база предварително дефинираните показатели и други. Отчитайки спецификите на товарната автотранспортна дейност, информационната система на стопанския субект от товарния автотранспорт би могла да се визуализира като съвкупност от базови компоненти и подсистеми, между които протича непрекъснат обмен на информационни потоци (вж.: фиг. 3).

Изследва се мястото на счетоводната система в информационната система на предприятията от товарния автотранспорт. Като подсистема на управленската информационна система, тя се изгражда и функционира в съответствие с националното счетоводно законодателство и зависи от организационната структура на стопанския субект от товарния автотранспорт, наличието на технически средства за регистриране, акумулирането и обработката на информацията, периодичното счетоводно отчитане и ползването на резултатна счетоводна информация, обема на счетоводната работа и други условия.



Фиг. 3. Място на счетоводната система в информационната система на предприятието от товарния автотранспорт⁵

В обобщение се посочва, че товарният автотранспорт има ключова роля в съвременната икономика, тъй като подsigурява нормалното протичане на процесите по придобиването на суровини и материали и при реализацията на продукцията и стоките. Това предопределя формирането на значителни по обем разчетни взаимоотношения в дейността на предприятията от товарния автотранспорт. Коректното счетоводно отчитане и достоверното представяне на разчетите във финансовите отчети на предприятията от товарния автотранспорт, налага прецизното изследване и прилагане на нормативната уредба в България.

⁵ Фигурата е изградена по заимствани идеи от: **В. Краева** (Краева, 2012, стр. 31); **Г. Чиприянова** (Чиприянова, 2013, стр. 101); **Д. Крумова** (Крумова, 2009, стр. 159).

ГЛАВА II. ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОПТИМИЗИРАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ВЪТРЕШНИТЕ РАЗЧЕТНИ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ТОВАРНИЯ АВТОТРАНСПОРТ

1. Разчети при формиране на основния капитал на предприятията от товарния автотранспорт

В настоящата част на изследването се изтъква, че разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт възникват още от момента на учредяването им – във връзка с набирането на необходимия основен капитал.

Изследвано е значението на размера на основния капитал за предприятията, относно придобиването на лиценз за извършване на превози на товари. По-малкият стойностен размер на основния капитал и наличието на малко на брой превозни средства, ограничава възможността за придобиване на лиценз, необходим за реализацията на услуги по превози на товари. В подобна ситуация, предприятието би могло да увеличи основния си капитал, да закупи нови превозни средства или да използва алтернативни подходи за доказване на финансовата си стабилност, в т.ч. договор за банкова гаранция и/или договор за застраховка.

2. Усъвършенстване счетоводното отчитане на вътрешните разчети в дейността на предприятието от товарния автотранспорт

В параграф **2.1. Формиране на функционални (технологични) звена** е отделено внимание на създаването на функционални звена, като средство за разширяване дейността на предприятията от товарния автотранспорт. **Функционалните звена са икономически, но не и юридически самостоятелни.**

Анализирането на нормативната уредба (чл.19 от Търговския закон), дава основание да се посочи, че клоновете водят отчетност на дейността си, **като не изготвят отделен баланс.** Предприятието от товарния автотранспорт изготвя своден отчет, който представя данни относно резултата от цялостната дейност на стопанския субект, в т.ч. на централното управление и отделните функционални звена.

В параграф **2.1.1. Характеризиране на счетоводното отчитане на разчетите между звената и централата** е акцентирано върху възможностите за придобиване на необходимите за осъществяването на индивидуалната дейност на функционалните звена активи, в т.ч. чрез покупка, сключване на договор за наем или прехвърлянето им от други структурни звена, част от стопанския субект с товарна автотранспортна дейност и респ. възникването на разчетни взаимоотношения.

За счетоводното отчитане на възникналите вътрешни разчетни взаимоотношения в предприятията с товарна автотранспортна дейност се използва сметка **439 Вътрешни разчети**. В сводения счетоводен баланс посочената счетоводна сметка не следва да фигурира, тъй като в резултат на сводирането на информацията от индивидуалните отчети на отделните звена, крайните салда по сметката се неутрализират (вж.: фиг.4).



Фиг. 4. Схема за уреждане на вътрешните разчети

В параграф **2.1.2. Усъвършенстване на счетоводното отчитане на разчетите между звената и централата** са анализирани възможностите за подобряване счетоводното отчитане на разчетите между отделните звена, част от структурата на предприятията от товарния автотранспорт. Представени са два подхода за организация на счетоводното отчитане на вътрешните разчети в зависимост от организационната структура на предприятието. **Първият (опростен) подход** може да се прилага както в предприятия от товарния автотранспорт с едно обособено функционално звено, така и в тези, които имат изградена клонова мрежа (респ. с повече от едно обособено функционално звено). При предприятия с едно обособено функционално звено, се извършва промяна на наименованието на счетоводна сметка 439 от *Вътрешни разчети* на *Вътрешни разчети между централно управление и функционално звено „X“*.

При наличието на повече функционални звена, е необходимо към счетоводна сметка 439 *Вътрешни разчети* да се обособят синтетични сметки – 4391 *Вътрешни разчети между централно управление и функционални звена* и 4392 *Вътрешни разчети между функционални звена*.

Възможно е приложението и на **втори (конкретизиран) подход** за организация на счетоводното отчитане на вътрешните разчети в предприятията от товарния автотранспорт с изградена клонова мрежа. При него разчетните взаимоотношения между централното управление и всяко функционално звено се отчитат на две нива по отделни счетоводни сметки.

Освен между централното управление и отделните функционални звена, част от организационната структура на стопанския субект, разчетни взаимоотношения възникват и между самите клонове.

Направено е предложение за приложението на *модифициран подход на квитиране*⁶ на вътрешните разчети – между отделните функционални звена без участието на централното управление. Посочва се, че предизвиква увеличение на оборотите по сметка 439 *Вътрешни разчети* в централното управление, но същевременно подпомага осъществяването на текущ контрол върху вътрешните разчети, възникващи между отделните функционални звена, без участието на централата.

⁶По идеи от: (Меразчиев & Баташки, 2010, стр. 259).

В параграф 2.2. *Подходи за подобряване счетоводното отчитане на разчетите с персонала* са изследвани възможностите за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с персонала в стопанските субекти от товарния автотранспорт.

Подчертава се значимостта от разработването и прилагането на ефективен подход за организация на счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с персонала в предприятията от товарния автотранспорт. Проучванията в практиката и литературните източници дават основание да се обобща, че счетоводното отчитане на разчетите с персонала, би могло да бъде организирано по няколко начина. Подход, при който разчетите с наетите лица, се разграничават в зависимост от **дейността**, в която са заети – към счетоводна сметка 421 *Персонал*, се обособяват сметки с характер на синтетични (съответстващи на дейностите, реализиращи се в предприятието) с наименования, както следва: *Разчети с персонал, осъществяващ товарни превози; Разчети с персонал, осъществяващ сервизни услуги; Разчети с персонал, осъществяващ годишни технически прегледи на превозни средства; Разчети с управленски и административен персонал*. Конкретизира се, че подходът спомага за получаването на детайлна информация за изплатените трудови възнаграждения за всяка дейност, която се осъществява от товарното автотранспортно предприятие, в т.ч. трудовите възнаграждения, изплатени в полза на управлението и администрацията.

Друг подход – разчетите с персонала се разграничават в зависимост от „**типа на изплатеното възнаграждение**”. За целта към сметка 421 *Персонал* се откриват сметки с характер на синтетични с наименования: *Основно трудово възнаграждение; Допълнително трудово възнаграждение; Обезщетения*. Определя се, че подходът дава възможност за предоставяне на аналитична информация относно размера на възнагражденията, изплащани от предприятието с товарна автотранспортна дейност в полза на наетите лица.

Представените два подхода за организация на счетоводното отчитане на взаимоотношенията между предприятието с товарна автотранспортна дейност и лицата от списъчния състав на персонала, могат да бъдат комбинирани в трети, **конкретизиран подход**. При него организацията на счетоводното отчитане се извършва на две нива – *първо* – по тип на дейността, в която наетите лица са заети и *второ* – по тип на получените от тях възнаграждения. Прилагането на подхода, дава възможност за получаването на конкретизирана информация относно типа и размера на начисленото трудово възнаграждение на заетите във всяка дейност (отдел) на стопанския субект от товарния автотранспорт.

За организацията на счетоводното отчитане на разчетите с персонала, се прилага и четвърти подход – по критерия „**тип на сключения договор**”, респ. трудов или договор за управление и контрол. Необходимо е към сметка 421 *Персонал* да бъдат обособени сметки с характер на синтетични с наименования, както следва: *Разчети с наети лица по трудов договор (работници и служители)* и *Разчети с наети лица по договор за управление и контрол (управленски персонал)*. Приложението на подхода предоставя на ръководните кадри данни относно размера на трудовите възнаграждения, изплащани на лицата от списъчния състав, в зависимост от типа на сключения с тях договор.

В параграф 2.3. **Оптимизиране счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с подотчетни лица** се акцентира върху правното регламентиране и особеностите при счетоводното отчитане на разчетите с подотчетни лица, респ. разчетните взаимоотношения, възникващи при командироване на водачи на превозни средства, като основен производствен персонал в предприятията от товарния автотранспорт.

Подчертава се, че разграничаването на обичайните дейности в трудовия договор и допълнителните ангажименти е с определящо значение. Влияние оказва дефинираното място на работа в трудовия договор, както и необходимостта от напускането му за изпълнението на конкретен ангажимент. Съгласно нормативните изисквания, като място на работа в трудовия договор следва да се посочи седалището на предприятието, освен ако не е договорено друго или **спецификата на работата не изисква друго**.

Командироването на лица от списъчния състав на персонала *извън територията на Република България* се урежда в съответствие с Наредбата за служебните командировки и специализациите в чужбина (НСКСЧ). На база проведени практически проучвания се достига до извода, че при осъществяването на превози на товари извън България, водачите се считат **за командировани лица от момента, в който напуснат мястото на домуване на превозното средство, а не при напускане територията на България**. В противен случай, за времето от напускане гаража на предприятието от товарния автотранспорт, до напускане територията на България, водачите не са командировани лица, което е основание за съставяне на акт при осъществяване на проверка от контролните органи.

Разграничени са товарните дейности, които се осъществяват на територията на България и в чужбина (признават се като част от командировката в чужбина в съответствие в НСКСЧ). **Товарните дейности, които се извършват на територията на България не са компонент на международния превоз и следва да бъдат третираны спрямо Наредбата за командировките в страната (НКС), т.е. като командировка в страната.**

Изследвани са възможностите за подобряване организацията на счетоводното отчитане на възникващите в дейността на предприятията от товарния автотранспорт разчети с подотчетни лица. Представени са два подхода за организация на счетоводното отчитане на този тип разчети. При **първия** към сметка 422 *Подотчетни лица* се обособяват три сметки с характер на синтетични: 4221 *Разчети с подотчетни лица при командироване на територията на България*; 4222 *Разчети с подотчетни лица при командироване в чужбина* и 4223 *Разчети с подотчетни лица при каботажни превози*. Посочено е, че при приложението на подхода, стопанските субекти получават информация относно размера на формираните разчети с подотчетни лица, в зависимост от типа на командировката. При **втория** подход, организацията на счетоводното отчитане на взаимоотношенията на предприятието от товарния автотранспорт и командированите лица, се осъществява на две нива. На *първо* – в зависимост от дейността, в която е заето всяко лице от персонала на предприятието и на *второ* – в зависимост от мястото, на което командированото лице ще реализира задълженията си, респ. на територията на Република България или извън нея. Към сметка 422

Подотчетни лица се обособяват сметки с характер на синтетични. Броят им съответства на дейностите (отделите), обособени в предприятието. Определя се, че представеният подход спомага за получаването на детайлна информация по отношение на изплатените командировъчни средства на лицата от всяка дейност (отдел) на товарното автотранспортно предприятие, както на територията на България, така и в чужбина, в т.ч. при осъществяването на каботажни превози.

Аргументирано е твърдението, че за точното и вярното счетоводно отчитане на възникващите разчети с вътрешни за стопанския субект лица, в т.ч. съдружници, функционални звена, персонал, подотчетни лица, е от значение познаването, тълкуването и коректното прилагане на нормативната уредба. С оглед получаването на детайлизирана информация, свързана с вътрешните разчети, е необходимо стопанските субекти да разработят и приложат подходи за рационалното им счетоводно отчитане, съобразно потребностите от информация на ръководството.

ГЛАВА III. УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ВЪНШНИТЕ РАЗЧЕТНИ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ТОВАРНИЯ АВТОТРАНСПОРТ

1. Възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с доставчици и клиенти

В параграф *1.1. Насоки за оптимизиране счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с доставчици* са изследвани възможностите за подобряване счетоводното отчитане на разчетите с доставчици. На база практически проучвания се установява, че най-широко разпространен подход за организация на счетоводното отчитане на разчетите с доставчици е в зависимост от **валутата**, в която са деноминирани. Обособяват се две сметки с характер на синтетични: *4011 Разчети с доставчици в левове* и *4012 Разчети с доставчици в чуждестранна валута*. Към тях се организира аналитично счетоводно отчитане по *контрагенти*.

Друг възможен подход в условията на междуфирмена задължнялост – разчетните взаимоотношения с доставчици се разграничават по признака **„характер на формираното задължение“**. Към сметка *401 Доставчици* се обособяват сметки с характер на синтетични с наименования: *Разчети по редовни задължения към доставчици* (преди достигане на договорения срок за погасяване) и *Разчети по нередовни задължения към доставчици* (след изтичане на договорения срок за погасяване). Всяка от сметките се води по *контрагенти*. Аргументира се, че подходът е в полза на практиката, тъй като се генерира информация относно обема на задълженията, които се уреждат в срок, както и при които срокът за погасяване е изтекъл.

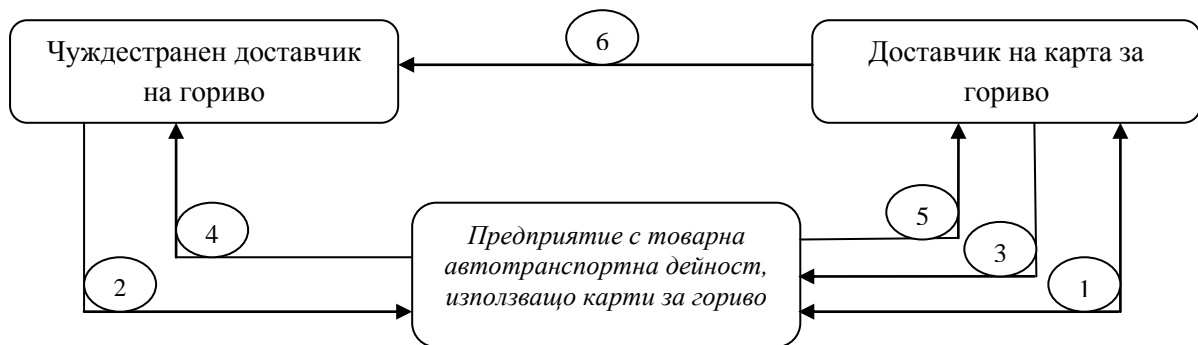
Разчетните взаимоотношения с доставчици са анализирани и спрямо **най-често закупуваните от предприятието активи**. За целта, към сметка *401 Доставчици*, се обособяват сметки, с характер на синтетични с наименования, както следва: *Разчети с доставчици на горива*; *Разчети с доставчици на резервни части*; *Разчети с доставчици на автомобилни гуми*; *Други разчети с доставчици*. Към всяка от счетоводните сметки се откриват аналитични сметки по *контрагенти*. По този начин ръководството на стопанския субект от товарния автотранспорт получава информация

за процеса по уреждането на формираните задължения към доставчици, както и повода, по който са възникнали.

Подчертава се, че най-често в дейността на товарните автотранспортни предприятия възникват разчети с доставчици във връзка със закупуването на гориво.

Подход, намиращ широко приложение в предприятията от товарния автотранспорт, е сключването на договор за издаване на карта за гориво (1) (вж.: фиг.5). Картите за гориво улесняват дейността на стопанските субекти от товарния автотранспорт, като им предоставят възможност за закупуване на гориво и заплащане на пътни такси безкасово. В резултат на проведени практически проучвания, се систематизират предимствата от използването на картите за безкасово закупуване на гориво за предприятията от товарния автотранспорт: 1) за водачите на превозните средства отпада необходимостта от носенето на големи суми пари; 2) картите за гориво предлагат възможност за определянето на кредитен лимит, което намалява възможността за злоупотреби; 3) фактурите за извършените покупки на гориво и заплатените пътни такси се получават в стопанските субекти на определен период от време, след извършването на покупките; 4) на база сключения договор, предприятията получават отстъпки при всяко зареждане.

От счетоводна гледна точка, използването на карти за гориво намалява работата на счетоводния персонал, тъй като на определен период от време стопанският субект с товарна автотранспортна дейност получава обобщаващи фактури и описи за всички извършени покупки на гориво и заплатени пътни такси. Дължимата сума се превежда в полза на лицето, издало картата за гориво при спазване на предварително договорените срокове. Взаимоотношенията, които се формират при закупуването на гориво от чуждестранен доставчик се представят, чрез следната фигура:



Фиг.5. Взаимоотношения при закупуване на гориво извън територията на България чрез използване на карта

Аргументира се, че е удачно възникналите задължения да се представят по счетоводен път, чрез използването на сметките за условни активи и пасиви (2), при условие че обобщаващите фактури се получават на определен период от време след възникване на задължение (от извършени покупки на гориво и/или заплащане на пътни такси). При закупуването на гориво и/или заплащането на пътни такси в предприятието от товарния автотранспорт се съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 989 Други сметки за условни активи и се кредитира сметка 9991 Задължения за

извършени покупки, чрез карти за безкасово закупуване на гориво. След получаването на обобщаващата фактура (3) в предприятията от товарния автотранспорт се съставя обратна на посочената счетоводна статия, за да се изчистят оборотите по сметките за условни активи и пасиви, респ. по счетоводен път се представя реалното задължение към доставчика, от когото е извършена покупката на гориво (4). На следващ етап, формираните задължения се погасяват (5), след което доставчикът, издал картата, превежда стойността на закупените горива и/или заплатените пътни такси в полза на чуждестранния доставчик (6).

В параграф **1.2. Рационални подходи при счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения с клиенти** са анализирани възможностите за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетите с клиенти.

Осъществените практически проучвания в предприятията с товарна автотранспортна дейност от област В. Търново дават основание да се твърди, че разпространен подход за организация на счетоводното отчитане на вземанията от клиенти е по **типа на валутата**, в която са деноминирани. Това налага към сметка **411 Клиенти** да бъдат открити сметки със синтетичен характер с наименования: *Разчети с клиенти в левове* и *Разчети с клиенти в чуждестранна валута*, които се водят по *контрагенти*.

Определя се, че счетоводното отчитане на взаимоотношенията с клиенти е удачно да се организира и по признака „**тип на контрагента**”, респ. нови и постоянни клиенти. Препоръчва се на предприятията от товарния автотранспорт да определят в счетоводната си политика период, след достигането на който контрагентите да се класифицират като „постоянни”. За приложението на подхода, е необходимо към сметка **411 Клиенти** да се обособят сметки с характер на синтетични със следните наименования: *Разчети с постоянни клиенти* и *Разчети с нови клиенти*. Към счетоводните сметки се организира аналитично счетоводно отчитане *по контрагенти*.

Разработен е също подход за счетоводно отчитане на разчетните взаимоотношения с клиенти, в зависимост **характера на формираното вземане** – разчети по редовни вземания от клиенти (преди достигането на договорения срок за получаване) и разчети по нередовни вземания от клиенти (след изтичането на договорения срок за получаване). Препоръчително е към сметка **411 Клиенти** да се открият сметки с характер на синтетични с наименованията: *Разчети с клиенти по редовни вземания* и *Разчети с клиенти по нередовни вземания*, респ. да се организира аналитично отчитане *по контрагенти*. Необходимо е предприятията да определят в счетоводната си политика срок, след изтичането на който редовните вземания от клиенти се трансформират в нередовни и се предприемат конкретни мерки за събирането им. Проучванията в практиката доказват, че оптимален период в това отношение е един календарен месец.

С цел получаването на конкретизирана информация за разчети при реализирането на предлаганите услуги, се представя и подход за счетоводно отчитане на взаимоотношенията с клиенти по признака „**обект на сделката**”. Удачно е към сметка **411 Клиенти** да се обособят сметки с характер на синтетични, в зависимост от предлаганите от предприятието услуги с наименования: *Разчети с клиенти при реализиране на услуги по превози на товари*; *Разчети с клиенти при реализиране на*

сервизни услуги; Разчети с клиенти при реализиране на годишни технически прегледи; Други разчети с клиенти, респ. да се организира аналитично счетоводно отчитане по контрагенти.

Аргументира се, че предприятията от товарния автотранспорт е полезно да разработят и приложат в дейността си план за **справяне с формираните трудносъбираеми вземания**. По счетоводен път подобна информация може да бъде получена чрез въвеждането на определени критерии за разграничаване на вземанията от клиенти, в т.ч. по признаците „**размер на вземането**” и/или „**възраст на вземането**” (Englard, 2007, р. 135), (Андреев И. , 2014, стр. 82).

Изтъква се, че своевременното получаване на вземанията от клиенти е със съществено значение за ефективното осъществяване на дейността на стопанските субекти от товарния автотранспорт. Предприятията, реализиращи автотранспортни услуги по превози на товари, е необходимо да разработят и приложат в дейността си план за разрешаването на проблемите от формираните трудносъбираеми вземания от клиенти. На база теоретични и практически проучвания, са открити начини за справяне с трудносъбираемите вземания:

- ✓ Междуфирмено прихващане на вземания и задължения;
- ✓ Наемане на трето лице (посредник), което да извърши дейностите по събиране на конкретно вземане;
- ✓ Продажба на вземания на предприятия, чиято основна дейност е свързана със закупуването на трудносъбираеми вземания;
- ✓ Завеждане на съдебно дело;
- ✓ Отписване на вземането.

Осъществените практически проучвания, позволят да се обобщат, че широко приложение в дейността на товарните автотранспортни предприятия, намира **междуфирменото прихващане на вземания и задължения**. Компенсирането на насрещни вземания е специфичен начин за уреждане на вземанията от клиенти и задълженията към доставчици. Алтернатива е **наемането на трето лице (посредник)**, което да извърши дейностите по събиране на вземането. Актуален през последните години начин е **продажбата на трудносъбираемите вземания** на предприятие, чиято дейност е свързана с покупката на такъв тип вземания или т.нар. цедиране на вземания. **Завеждането на съдебно дело** е друга възможност – за целта е необходимо в индивидуалната счетоводна политика на предприятието да се определи срок, след изтичането на който, ако конкретно вземане не бъде получено, да се направят постъпки към решаване на проблема по съдебен ред.

Определя се, че **обезценяването и отписването на реализирани вземания** са най-неблагоприятните начини, свързани с уреждане на вземанията на стопанските субекти от товарния автотранспорт – формира се разход, оказващ негативно влияние върху финансовия резултат. С оглед установяване на обстоятелствата за обезценяването или отписването на конкретно вземане, в края на всеки месец счетоводният персонал на предприятието, изготвя справка за положението по счетоводните сметки, отчитащи вземанията от клиенти. Установява се размера на уредените вземания, текущите вземания, трудносъбираемите вземания и несъбираемите („лоши”) вземания, в т.ч. тези, които следва да се обезценят.

Анализирани са варианти за счетоводно отчитане обезценяването на вземанията от клиенти. При **първия**, предприятието с товарна автотранспортна дейност намалява директно вземането и съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*, аналитична сметка 6081 *Разходи от последващи оценки на вземания от клиенти* и се кредитира сметка 4111 *Разчети с клиенти в левове*. При **втория**, предприятието използва сметка от гр. 25 *Обезценка на активи*, респ. сметка 253 *Обезценка на финансови активи и инструменти*⁷, към която се обособява сметка със синтетичен характер 2531 *Обезценка на вземания от клиенти*. Предприятието от товарния автотранспорт съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 608 *Разходи от последващи оценки на активи*, аналитична сметка 6081 *Разходи от последващи оценки на вземания от клиенти* срещу кредитиране на сметка 2531 *Обезценка на вземания от клиенти*.

Подходящо решение в тази връзка е предприятията от товарния автотранспорт да ангажират (натоварят) лице от персонала с анализирането на вземанията, реализирани в хода на стопанската дейност, т.ч. размер, срок за погасяване, платежоспособност на контрагентите, ефект от приложението на подходите за справяне с реализираните трудносъбираеми вземания (ако са налице такива), както и да се следи за поддържане на ликвидността и платежоспособността на предприятието. Препоръчва се стопанските субекти от товарния автотранспорт да се възползват от услугите на факторингова компания – факторинговите сделки позволяват на предприятията да насочат усилията си към поддържането и развитието на товарна автотранспортна дейност, а събирането на вземанията от клиенти да се извършва от друго лице – фактор.

При реализацията на услуги с отложено плащане, равностойността се получава от товарното автотранспортно предприятие в рамките на договорения между двете страни срок, но не повече от 30 дни. След сключване на договор за факторинг, предприятията от товарния автотранспорт получават аванс, който се равнява на 70% – 90% от равностойността на вземанията. Когато факторът събере пълния размер на вземането от длъжника – изплаща на стопанския субект с товарна автотранспортна дейност останалата част.

Анализирането на нормативната база у нас позволя да се обобщи, че регламентирането на факторинговите сделки е доста ограничено. В т. 11 от допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), се посочва, че под „факторинг“ следва да се разбира „сделка по прехвърляне на еднократни или периодични парични вземания, произтичащи от доставка на стоки или предоставяне на услуги, независимо дали лицето, придобило вземанията (фактор), поема риска от събирането на тези вземания срещу възнаграждение“. По мнение на автора **нормативно регламентираната дефиниция дава основание за разграничаването на договора за факторинг на същински и несъщински** и с оглед поддържането на ликвидността и платежоспособността, предприятията от товарния автотранспорт, е препоръчително да продават вземанията си по условията на **същински факторинг**.

⁷Според МСС 32 Финансови инструменти: представяне (МСС 32 Финансови инструменти: представяне, 2008) вземанията по търговски договори се третираат като финансови активи, респ. задълженията по търговски договори – като финансови пасиви.

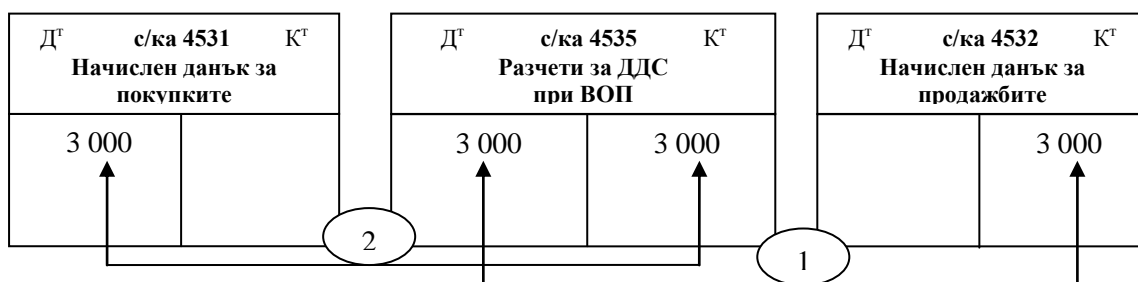
2. Счетоводно-информационно осигуряване на разчетите за данъка върху добавената стойност

В настоящата част на дисертационния труд са проучени особеностите при данъчното третиране и счетоводното отчитане придобиването на превозни средства от страни-членки на ЕС; реализирането на услуги по превози на товари на територията на ЕС и трети страни; възстановяването на ДДС, заплатено в държава-членка на ЕС, в която предприятията не са установили дейност, както и начисляването на ДДС на пътни такси.

Като специфичен момент, възникващ в дейността на товарните автотранспортни предприятия, се определя **покупката на превозни средства от страна-членка на Европейския съюз**. Според чл.13, ал.2 от ЗДДС, придобиването на ново превозно средство се третира като **вътреобщностно придобиване (ВОП)**. При реализирането на ВОП платец на данъка е данъчно задълженото лице, придобиващо превозно средство.

Акцентира се върху възможностите за счетоводно отчитане на разчетите, възникващи при покупката на превозни средства, класифицирана като ВОП. На база получената от предприятието-доставчик фактура, стопанският субект от товарния автотранспорт съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 206 *Транспортни средства*⁸ и се кредитира сметка 4012 *Разчети с доставчици в чуждестранна валута*. За самоначисляването на ДДС съгласно Протокол, предприятието от товарния автотранспорт съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 4531 *Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*.

Друг възможен подход за счетоводно отчитане на ДДС при осъществени ВОП – обособява се отделна аналитична сметка към сметка 453 *Разчети за данък върху добавената стойност* – 4535 *Разчети за данък върху добавената стойност при ВОП*. За счетоводното отчитане на покупката на превозно средство, съгласно предоставената от доставчика фактура, се съставя счетоводна статия, сходна с представената по-горе. За отчитането на самоначисления ДДС (вж.: фиг.6.):



Фиг.6. Самоначисляване на ДДС при използване на сметка 4535 *Разчети за данък върху добавената стойност при ВОП*

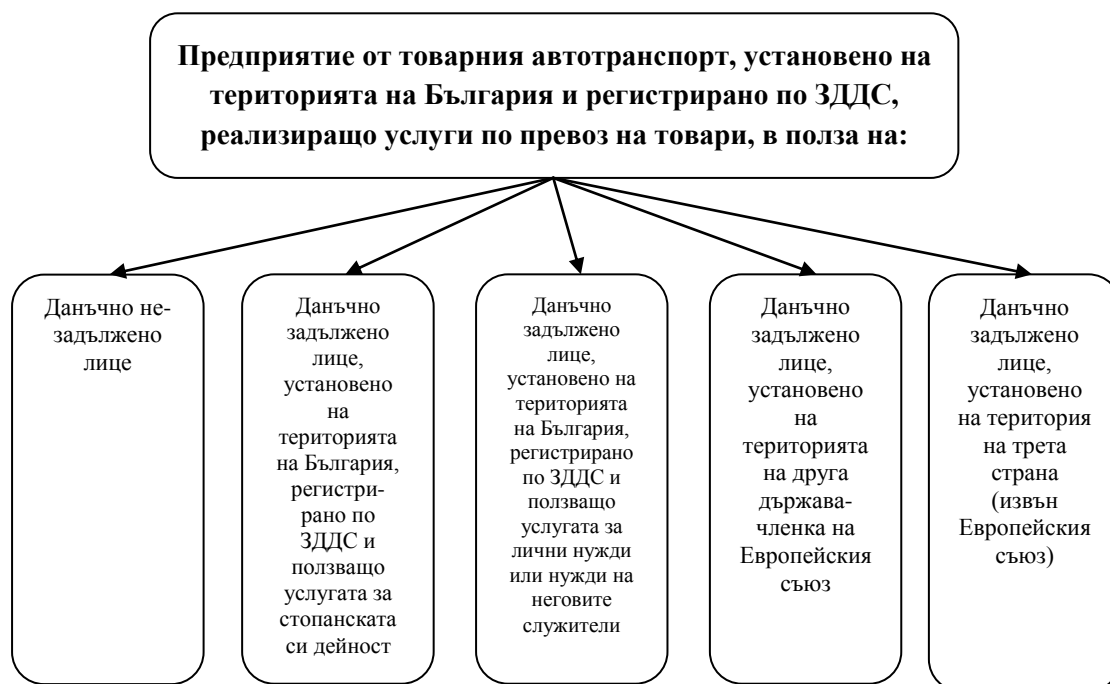
Първо (1), дебитираща се сметка 4535 *Разчети за данък върху добавената стойност при ВОП* и се кредитира сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*. Второ

⁸Ако придобиването е съпроводено с реализирането на допълнителни разходи, свързани с привеждането на актива във вид годен за експлоатиране, вместо сметка 206 *Транспортни средства*, ще бъде използвана сметка 613 *Разходи за придобиване на дълготрайни активи*.

(2), дебитираща се сметка 4531 *Начислен данък за покупките* срещу кредитиране на сметка 4535 *Разчети за данък върху добавената стойност при ВОП*.

В резултат на осъществени практически проучвания се констатира, че е приложим и трети подход. На база получената от доставчика фактура предприятието от товарния автотранспорт съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 206 *Транспортни средства* и се кредитираща сметка 4012 *Разчети с доставчици в чуждестранна валута* (със стойността на закупеното превозно средство, респ. сумата на задължението към контрагента). За самоначисляването на ДДС, на база Протокол, стопанският субект от товарния автотранспорт съставя две прости счетоводни статии. За начисляването на данъка за покупките се дебитираща сметка 4531 *Начислен данък за покупките* и се кредитираща сметка 4012 *Разчети с доставчици в чуждестранна валута*, а за данъка за продажбите се дебитираща сметка 4012 *Разчети с доставчици в чуждестранна валута* срещу кредитиране на сметка 4532 *Начислен данък за продажбите*.

В хода на стопанската дейност, предприятията от товарния автотранспорт реализират множество услуги по превози на товари. От значение за данъчното облагане по ЗДДС на реализираните превози, е мястото на изпълнението им. Адекватно на нормативната база, се определя че освен мястото на изпълнение за данъчното облагане на реализираните услуги по превози на товари, е необходимо да се отчетат и следните обстоятелства: 1) получателят е данъчно задължено лице; 2) превозът се класифицира като общностен или до/от територията на трети страни (извън ЕС); 3) предприятието от товарния автотранспорт осъществява конкретна услуга по превоз на товари от мястото, на което е установена дейността му или от постоянен обект – на място, различно от това, на което е ситуирана независимата му икономическа дейност; 4) получател на услугата е постоянен обект на стопанския субект, позициониран на място, различно от това, на което е установена дейността му.



Фиг.7. Възможни ситуации, възникващи в дейността на предприятията при реализирането на услуги по превози на товари, в зависимост от вида на **получателя**

Подчертава се, че в дейността на стопанските субекти се осъществяват услуги по превози на товари, свързани с лични нужди или такива на персонала на предприятия-получатели. По мнение на автора, законово регламентираната процедура за данъчното третиране на реализираните услуги по превози на товари, свързани с лични нужди на предприятия-получатели, усложнява отчетността на стопанските субекти от товарния автотранспорт. Аргументът е, че се прилага подход, противоположен на регламентирания за данъчното третиране на услугите по превоз, свързани със стопанската дейност на получателите. В резултат – предприятия от товарния автотранспорт начисляват ДДС на контрагент, който не е установен в България, а по смисъла на приложимата нормативна уредба, това е обстоятелство за възстановяване на начисления данък от страна на платеща (респ. получателя на услугата по превоз на товари). Проведените практически проучвания в товарни автотранспортни предприятия от област В. Търново позволяват да се обобщи, че е препоръчително да не се начислява ДДС на отделен ред в издадената фактура за извършената услуга, а стойността му да се включва в цената на услугата. **Независимо, че подходът е в разрез с нормативната уредба у нас, той намира приложение в дейността на предприятия от товарния автотранспорт.** Достига се до извода, че с оглед минимизирането на трудностите, данъчното третиране на услугите по превози на товари, свързани с лични нужди на предприятия-получатели, е необходимо да бъде идентично с процедурата по данъчното третиране на услугите, касаещи стопанската дейност на получателя. По този начин се избягва необходимостта от начисляването на данък, който на бъдещ етап би могъл да бъде обект на възстановяване от страна на получателя или прилагането на подход, който е в разрез с нормативна уредба.

Установява се, че за коректното счетоводно отчитане на реализираните услуги по превози на товари, е от значение дали се начислява ДДС или не. **Когато мястото на изпълнение на конкретна автотранспортна услуга по превоз на товари е в България, ДДС се начислява, като в зависимост от типа на превоза, съответно 20% или 0%, а когато мястото на изпълнение е извън територията на България – ДДС не се начислява.**

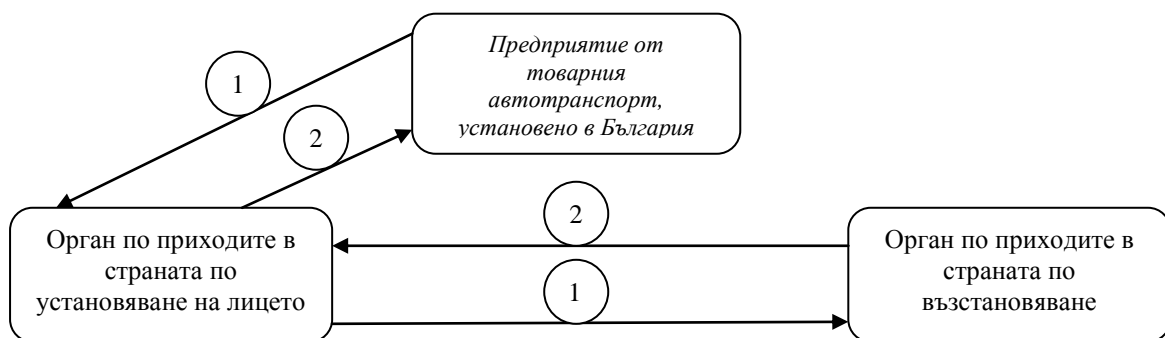
Като специфичен момент, възникващ в дейността на товарните автотранспортни предприятия се анализира покупката на гориво от чуждестранен доставчик. Според чл.81, ал.1, т.1 от ЗДДС, платеният данък се възстановява на „данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени и регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка – за закупени от тях стоки и получени услуги на територията на страната”. **Формулира се твърдението, че когато предприятие от товарния автотранспорт, регистрирано за целите на ЗДДС в България, извърши покупки на гориво (или други активи) на територията на друга страна, в която не е установено, заплатения ДДС, включен в стойността на закупения актив, подлежи на възстановяване.** Възстановяването на начисления и заплатен ДДС в страна-членка на ЕС, различна от тази, в която предприятието от товарния автотранспорт реализира дейност, се осъществява чрез електронния портал на НАП.

Съгласно Наредба № Н-9, ДДС може да се възстанови: 1) за *фактурирани доставки*, по които данъкът е станал изискуем; 2) за осъществен внос на територията на страната, в която данъчно задълженото лице осъществява дейност през периода на възстановяването.

Специфичен момент при възстановяването на ДДС е периодът, за който се извършва процедурата по възстановяване. Адекватно на нормативната уредба се определя, че **периодът за който се извършва възстановяване може да бъде календарно тримесечие и/или календарна година**. Когато искането за възстановяване на ДДС се отнася за **календарно тримесечие, сумата на данъка не трябва да е по-малка от 800 лв.**, а за период от една календарна година – **не по-малка от 100 лв.**

Според чл.8, ал.1 от Наредба № Н-9, данъкът се възстановява на данъчно задълженото лице **в левове**. **Възстановеният ДДС се превежда по разплащателната сметка на предприятието, деноминирана в български лева.**

При условие, че стопанският субект отговаря на всички нормативни изисквания за възстановяване на ДДС, изпраща искане за възстановяване на ДДС (1) (вж.: фиг. 8) до страната-членка по възстановяването на ДДС. За целта използва електронния портал в интернет сайта на НАП в страната, в която е установен. НАП в България се явява посредник при осъществяването на процедурата по възстановяването. Взаимоотношенията, които се формират, изглеждат графично по следния начин (вж.: фиг.8):



Фиг.8. Взаимоотношения при възстановяване на ДДС между предприятие от товарния автотранспорт, установено в България и компетентния орган по приходите в страната по възстановяване, чрез използване на посредническите услуги на НАП в България

Важен момент при възстановяването на ДДС е счетоводното му отчитане. По мнение на автора за начисления и заплатен ДДС в държава-членка на ЕС, в която стопанският субект не е установил дейността си, е удачно към сметка 453 *Разчети за данък върху добавената стойност*, да бъде обособена сметка със синтетичен характер – 4537 *Разчети за възстановяване на ДДС от ЕС*. Аналитичното счетоводно отчитане към сметката е препоръчително да бъде организирано по признака „*държави-членки на ЕС*”, в които стопанският субект е заплатил ДДС и който ще бъде обект на възстановяване. При закупуването на гориво от страна-членка, в която предприятието от товарния автотранспорт не е установило дейност, се съставя счетоводна статия, при която се дебитират сметки 3021 *Горива* и 4537 *Разчети за възстановяване на ДДС от*

ЕС срещу кредитиране на сметка 4012 *Разчети с доставчици в чуждестранна валута*⁹. След възстановяването на начисления ДДС в страна-членка на ЕС (2) (вж.: фиг.8), предприятието от товарния автотранспорт съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 503 *Разплащателна сметка в левове* срещу кредитиране на сметка 4537 *Разчети за възстановяване на ДДС от ЕС*.

Акцентираща се върху използването на специализирани предприятия във възстановяването на ДДС (регистрирани данъчни агенти). Взаимоотношенията между двете страни се уреждат на база сключен договор, в който се определят правата и задълженията на страните, в т.ч. дължимата комисионна на предприятието, което ще извърши възстановяването. Въз основа на проучвания в „СГ транспорт“ ЕООД, „Евротранс 2001“ ООД, „Фор инвест груп“ ЕООД се установява, че размерът на дължимата комисионна се определя в зависимост от стойността на ДДС, обект на възстановяване през конкретен месец. В практиката на едно от изследваните предприятия („Фор инвест груп“ ЕООД) се акцентира върху използването на услугите на специализирани във възстановяването на ДДС стопански субекти (FastVAT s.r.o.), в т.ч.

✓ когато за извършените покупки от страни-членки на ЕС, в които те не са установили дейността, са получили фактури;

✓ когато са им били издадени касови бонове.

Определя се, че тази възможност оказва положително въздействие върху предприятията от товарния автотранспорт, тъй като за възстановяване на ДДС, чрез използване електронните услуги на НАП е задължително наличието на фактура. Друг отличителен белег между двата подхода, прилагани за възстановяване на ДДС – при използване услугите на специализирани във възстановяването на ДДС предприятия, възстановеният данък се превежда във валутата, в която е заплатен. Стопанският субект от товарния автотранспорт заплаща и такса за осъществения паричен превод.

Анализирано е възстановяването на ДДС, заплатено в страна-членка на ЕС, в която предприятието от товарния автотранспорт не е установило дейността си, чрез използването на допълнителна услуга, предлагана от доставчиците на карти за безкасово закупуване на гориво. Стопанските субекти, издаващи карти за безкасово закупуване на гориво имат сключени договори с данъчни агенти, които възстановяват данъка. Подчертава се, че **в описа, който се получава заедно с обобщаващата фактура, с отрицателен знак се посочва и данъкът, който се приспада**. Реализира се т.нар. **нетно възстановяване на ДДС**, тъй като данъкът се приспада още преди предприятието да заплати общата стойност на закупеното гориво.

При реализацията на услуги по превози на товари, предприятията от товарния автотранспорт, формират разчети във връзка със заплащането на такси за използване на пътна инфраструктура (респ. винетна такса, ако превозното средство е с максимално допустима тежест по-ниска или равна на 3,5 т.).

Специално внимание се отделя на заплащането на такси за използване на пътна инфраструктура на територията на други държави, като специфичен момент в дейността на предприятията от товарния автотранспорт. За определяне

⁹Възникващите валутни разлики не са обект на изследване.

местоизпълнението на използваните услуги, свързани с недвижими имоти, се прилагат разпоредбите на чл.21, ал.4, т.1 от ЗДДС, респ. мястото на изпълнение ще бъде където действително се намира недвижимият имот. В резултат на практическите проучвания в „СГ транспорт“ ЕООД се посочва, че в някои държави на заплатените пътни такси се начислява ДДС, в т.ч. Франция, Италия, Чехия, Словакия, Австрия, Румъния, Унгария, Белгия. Подобно на България, в Швейцария, Нидерландия и Дания, не се начислява ДДС на заплатени пътни такси¹⁰.

Достига се до извода, че при реализирането на превози в чужбина при възникване на разчети със стопански субекти, осъществяващи фериботни услуги с важно значение е определяне мястото на изпълнение с оглед данъчното облагане по ЗДДС, респ. 1) двете страни по сделката данъчно задължени лица ли са; 2) регистрирани ли са по ЗДДС; 3) дали са установени на територията на една и съща държава. При условие, че и двете страни са данъчно задължени – мястото на изпълнение на фериботната услуга е на територията на държавата, където получателят е установил дейността си.

Без наличието на достатъчно финансови ресурси, стопанските субекти от товарния автотранспорт не могат да осъществяват ефективно дейността си, да реализират планираните инвестиционни проекти, както и да погасяват в срок задълженията си към доставчиците, персонала, кредитните институции и държавата. **С влезлия в сила от 2014 г. в България Режим за касова отчетност на ДДС, се дава възможност на стопанските субекти, в т.ч. и на тези от товарния автотранспорт, реализиращи услуги с отложено плащане, да внасят дължимия данък при инкасиране на суми по издадени фактури.** Ако получателят на конкретна услуга не е заплатил равностойността ѝ в момента на реализацията, погасяването на дължимия данък би оказало негативно влияние върху финансовата стабилност на предприятието от товарния автотранспорт. В подобни случаи **автотранспортните предприятия с товарна дейност могат да прилагат Режим „Касова отчетност на ДДС“, при спазване законите изисквания за апробирането му.**

Определя се, че при получаването на разрешение, предприятието прилага Режим „Касова отчетност на ДДС“ по отношение на **всички сделки** в хода на стопанската дейност, освен посочените в чл.151а, ал.2 от ЗДДС.

Констатира се, че Режим „Касова отчетност на ДДС“ не се прилага в проучените предприятия от товарния автотранспорт от област В. Търново, в т.ч. „Евротранс 2001“ ООД, „БТС“ ЕООД, „Джули транс“ ЕООД, „Марти транс 17“ ЕООД, „Н и П транс“ ЕООД, „СГ транспорт“ ЕООД, „Фор инвест груп“ ЕООД, „Тоти груп“ ЕООД, „Илиевци 16“ ООД, „Зарини“ ООД, „Пенев“ ЕООД, „Олимпиктранс“ ЕООД и „Алекс транс 81“ ООД. Аргументите са – увеличаване на документооборота, усложняване на отчетността, възникване правото на данъчен кредит за контрагента-клиент по дадена сделка.

Анализирани са причините, в резултат на които специалният режим не намира широко приложение в дейността на предприятията, включително нормативно регламентираното изискване за разплащане по банков път.

¹⁰Посочената информация е актуална към 11.03.2018 год.

Изследвани са подходите за счетоводното отчитане на разчетите по ЗДДС, при приложението на специалния режим. По мнение на автора, с оглед разграничаването на изискуемия от неизискуемия данък, е препоръчително предприятията да променят наименованията на счетоводните сметки *4531 Начислен данък за покупките* и *4532 Начислен данък за продажбите*, респ. на *4531 Начислен данък за покупките при Режим „Стандартна отчетност на ДДС“* и *4532 Начислен данък за продажбите при Режим „Стандартна отчетност на ДДС“*.

3. Особености при документирането и възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на другите разчети

В параграф **3.1. Разчети за данък върху превозните средства** са систематизирани възможностите за оптимизиране счетоводното отчитане на разчетите с общини. Установява се, че във връзка с изплащането на дължимия данък върху превозните средства, предприятията от товарния автотранспорт формират от една страна, разчетни взаимоотношения с общините (на територията, на която е позиционирано седалището им), а от друга – разходи. Освен данък върху превозните средства, стопанските субекти от товарния автотранспорт изплащат в полза на общините данък върху недвижимите имоти и такса за битови отпадъци. Представено е предложение за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетите с общини. Удачно е към сметка *451 Разчети с общини* да се обособят сметки със синтетичен характер, в т.ч. *4511 Разчети с общини за данък върху превозните средства*; *4512 Разчети с общини за данък върху недвижимите имоти*; *4513 Разчети с общини за такса за битови отпадъци*; *4514 Други разчети с общини*. Препоръчително е към сметка *4511 Разчети с общини за данък върху превозните средства* да се организира аналитично счетоводно отчитане по *превозни средства*. Установява се, че по счетоводен път ще се генерира конкретизирана информация по отделни данъци и такси, които предприятията от товарния автотранспорт заплащат в полза на общините.

В параграф **3.2. Разчети за гаранции** се достига до извода, че в предприятията от товарния автотранспорт най-често разчети за гаранции, възникват при сключването на договор за наемането на: гаражи за товарните автомобили, помещения, необходими за оказването на авторемонтни услуги или извършването на годишни технически прегледи и др. По мнение на автора предоставената гаранция не следва да бъде третирана от предприятието-наемодател като аванс, с който да се понижи равностойността на конкретно вземане от наемателя. Обратното е основание за съставянето на акт при ревизия от инспектори на НАП – за разлика от предоставената гаранция, при спазване нормите на ЗДДС върху получения аванс се начислява данък, който става изискуем в момента на получаването.

В параграф **3.3. Провизии** е анализирано формирането на провизии, като резултат от закриването на сервизната дейност на предприятията от товарния автотранспорт, при условие че не могат да отговорят на промените в нормативните изисквания.

Провизиите са изследвани като **задължения с неопределен срок и размер**. По мнение на автора **провизията е специфично разчетно взаимоотношение, чиято**

равностойност се формира като сбор от сумите на разходите, които се очаква да бъдат уредени чрез нея.

Адекватно на приложимите счетоводни стандарти, стопанските субекти от товарния автотранспорт могат да формират провизии при реструктуриране на дейността – при предприемане на постъпки за закриване на сервизна дейност.

Преустановяване предлагането на авторемонтни услуги от предприятието от товарния автотранспорт се третира като прекратяване на част от дейността, респ. организационно реструктуриране. За да бъде призната провизия за реструктуриране дейността на предприятието от товарния автотранспорт следва да бъдат изпълнени общите критерии за признаване на провизии. Необходимо е да бъдат съблюдавани изискванията на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи – реструктурирането ще бъде налице, когато е изготвен подробен план за реорганизиране стопанската дейност на предприятието от товарния автотранспорт и когато са уведомени всички засегнати от реструктурирането страни.

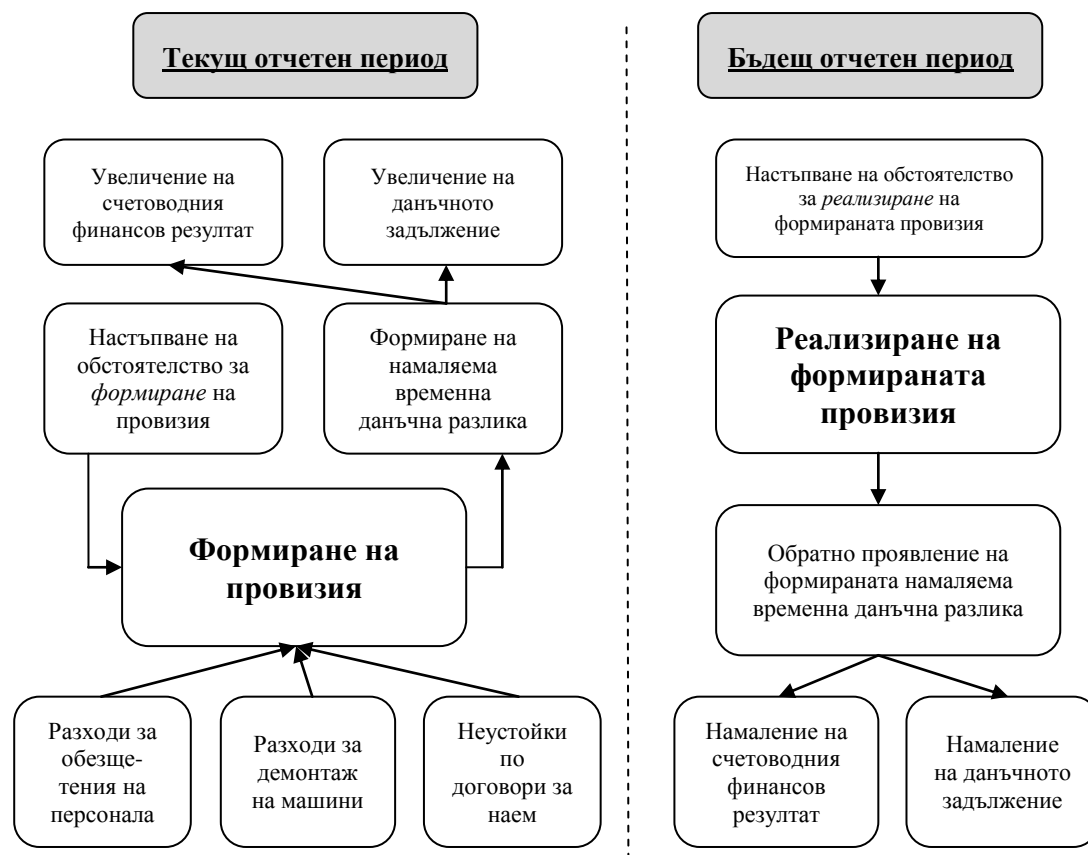
Реструктурирането на стопанската дейност, като резултат от прекратяване на дейността по оказването на сервизни услуги е настоящо конструктивно задължение. Подчертава се, че с изготвения план за реструктуриране, предприятието показва готовността си да предприеме определени отговорности и създава очаквания за изпълнението им.

Акцентира се върху определяне стойността на провизиите. Съгласно разпоредбите на приложимия МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи в сумата на провизията могат да бъдат включени само разходи, пряко свързани с дейностите по реструктурирането – **породени от реструктурирането, които не са свързани с продължаващата дейност на предприятието от товарния автотранспорт.**

Провизиите се отчитат счетоводно чрез използването на специални разчетни счетоводни сметки, включени в индивидуалния сметкоплан на предприятието от товарния автотранспорт. На база проучване в литературата, се препоръчва адаптирането на сметка с наименование *Провизии, признати като пасиви*, с аргумента че съответства най-пълно на изследвания обект на отчитане. При условие че в дейността на предприятията от товарния автотранспорт могат да възникнат само провизии за организационно реструктуриране, за счетоводното им отчитане е удачно да бъде използвана сметка *494 Провизии за организационно реструктуриране, признати като пасиви*. Към счетоводната сметка се организира аналитично счетоводно отчитане по признака „тип на провизията”. За целта се обособят аналитични сметки, както следва: *4941 Провизии за закриване на дейност по оказване на сервизни услуги; 4942 Провизии за закриване на дейност по осъществяване на годишни технически прегледи; 4943 Провизии за закриване на функционални звена; 4944 Други провизии за организационно реструктуриране.*

В съответствие с разпоредбите на ЗКПО, разходите за провизии не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, а в годината на погасяването на задължението, за което е създадена провизията. Достига се до извода, че за предприятията от товарния автотранспорт настъпва обстоятелство за формиране на намаляема временна разлика, оказваща влияние върху счетоводния финансов резултат

(респ. размера на данъчното задължение) както в годината на формирането на провизията, така и при употребяването ѝ (вж.: фиг.9).



Фиг.9. Процес по формиране и реализиране на провизия

4. Счетоводно бюджетирание на вземанията от клиенти и на задълженията към доставчици – ефективно средство за вътрешен контрол на дейността

В настоящата част от изследването се анализират възможностите за приложение на счетоводното бюджетирание на вземанията от клиенти и задълженията към доставчици, възникващи в дейността на предприятията от товарния автотранспорт.

Констатира се, че уреждането на вземанията от клиенти и на задълженията към доставчици е с особено значение поради влиянието, което оказват върху паричните потоци. Това налага стопанските субекти да планират равнището на вземанията и задълженията, които се очаква да бъдат реализирани в дейността през бъдещ отчетен период. Аргументира се, че чрез счетоводното бюджетирание като финансово-икономически инструмент на база на данни от предходен отчетен период, предприятията прогнозироват размера на вземанията и задълженията.

От *технологична гледна точка* се посочва, че счетоводното бюджетирание се осъществява чрез изготвянето на взаимно свързани помежду си бюджети. В *тесен икономически аспект* (респ. на ниво предприятие) счетоводният бюджет се дефинира като **предварителен, краткосрочен план, изготвен на база счетоводни данни, отнасящ се до очакваното равнище на продажбите на услуги (в т.ч. по превози на товари, сервизни, годишни технически прегледи и др.) и произтичащите от тях**

разходи, приходи, вземания, задължения, парични потоци, финансов резултат, които стопанските субекти от товарния автотранспорт очакват, че ще бъдат генерирани през бъдещ отчетен период.

С определящо значение за предприятията от товарния автотранспорт е реализирането на по-голям обем продажби на услуги, в т.ч. на постоянни и нови клиенти (включително на спедиторски предприятия). При изготвянето на бюджета на вземанията от клиенти, се използват данни от сметка *411 Клиенти* за минал отчетен период и от бюджета на продажбите на услуги.

Установява се, че развитието на бизнес информационните системи, предоставя възможност счетоводното бюджетирание на вземанията от клиенти да се осъществи, чрез приложението на компютърни програмни продукти. По примера на „Microsoft Dynamics NAV” бюджетът на вземанията от клиенти има следната форма (вж.: табл.1):

Табл.1. Бюджет на вземанията от клиенти по признака „тип на клиента” – за периода 01.01.20XX год. – 31.12.20XX год.

Филтър по дата: *01/01/XX.. 31/03/XX*

Филтър по бизнес група: *CUSTOMER/SPEDITOR*

Филтър по клиентска група: *LARGE/MEDIUM/SMALL*

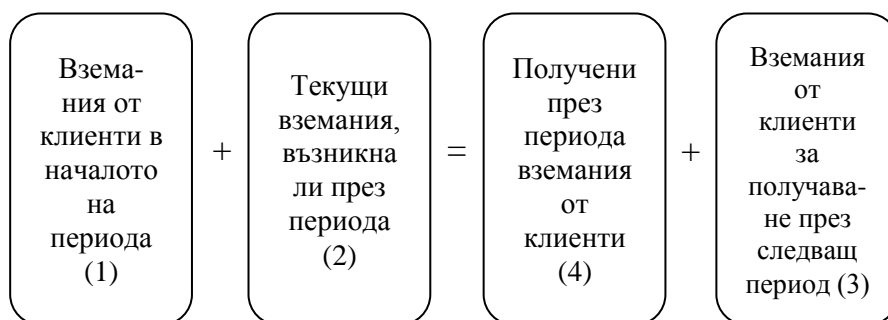
Показатели \ Период	Счетоводна сметка	Бюджетна сума за I ^{во} тримесечие	Бюджетна сума за II ^{ро} тримесечие	Бюджетна сума за III ^{то} тримесечие	Бюджетна сума за IV ^{то} тримесечие
1. Вземания от клиенти, в т.ч.:					
<i>1.1. Вземания от постоянни клиенти, в т.ч.:</i>					
1.1.1. От България					
1.1.2. От ЕС					
1.1.3. От трети страни					
<i>1.2. Вземания от нови клиенти, в т.ч.:</i>					
1.2.1. От България					
1.2.2. От ЕС					
1.2.3. От трети страни					

При изготвянето на бюджета на вземанията от клиенти в условията на междуфирмена задължнялост, предприятията следва да вземат под внимание равнището на: редовните вземания, трудносъбираемите вземания и несъбираемите вземания (вж.: табл.2). Достига се до извода, че в бюджета на вземанията от клиенти е необходимо да се обособят категориите: редовни, трудносъбираеми и несъбираеми вземания. Авторът предлага примерна форма на бюджета на вземанията от клиенти, (вж.: табл. 2, по реални данни от товарно автотранспортно предприятие от област В. Търново):

Табл.2. Бюджет на вземанията от клиенти по признака „тип на вземането” –
за периода 01.01.20XX год. – 31.12.20XX год.

Показатели \ Период	I ^{во} тримесечие	II ^{во} тримесечие	III ^{то} тримесечие	IV ^{то} тримесечие
1. Вземания от клиенти в началото на периода, в т.ч.:	67 880,60	86 159,55	80 429,01	81 031,51
1.1. Редовни вземания	66 862,39	84 967,15	79 222,57	79 816,03
1.2. Трудносьбираеми вземания	678,81	861,60	804,29	810,32
1.3. Несъбираеми вземания	339,40	430,80	402,15	405,16
2. Текущи вземания от клиенти, възникнали през периода, в т.ч.:	179 365,94	182 750,16	183 412,95	180 980,17
2.1. Редовни вземания	176 702,45	180 008,91	180 661,76	178 265,47
2.2. Трудносьбираеми вземания	1 793,66	1 827,50	1 834,13	1 809,80
2.3. Несъбираеми вземания	869,83	913,75	917,06	904,90
3. Вземания от клиенти за получаване през следващ период, в т.ч.:	86 159,55	80 429,01	81 031,51	83 890,90
3.1. Редовни вземания	84 967,15	79 222,57	79 816,03	82 632,54
3.2. Трудносьбираеми вземания	861,60	804,29	810,32	838,91
3.3. Несъбираеми вземания	430,80	402,15	405,16	419,45
4. Получени вземания от клиенти, в т.ч.:	161 086,99	188 480,70	182 810,45	178 120,78
4.1. Редовни вземания	158 670,69	185 653,49	180 068,30	175 448,97
4.2. Трудносьбираеми вземания	1 610,87	1 884,81	1 828,10	1 781,21
4.3. Несъбираеми вземания	805,43	942,40	914,05	890,60

Правилното съставяне на бюджета на вземанията от клиенти, се свързва с наличието на бюджетното равенство (вж.: фиг.10):



Фиг.10. Бюджетно равенство в Бюджета на вземанията от клиенти

По предложение на автора след съставянето на бюджета на вземанията от клиенти, предприятията от товарния автотранспорт следва да изчислят коефициент за очакваната събираемост на вземанията от клиенти, респ. на ниво план. За целта се прилага следната формула:

$$\text{Коефициент на очаквана събираемост на вземанията от клиенти} = \frac{\text{Получени вземания от клиенти през периода}}{(\text{Вземания от клиенти в началото на периода} + \text{Текущи вземания от клиенти})} \times 100$$

Изчисляването на коефициента за равнището на очакваната събираемост на вземанията от клиенти е в полза на анализа.

Препоръчително е в предприятието от товарния автотранспорт да се изготви и бюджет на задълженията към доставчици. Посочва се, че за съставянето му е необходима информация от сметка 401 *Доставчици* за минал отчетен период и от бюджета на доставките. По мнение на автора бюджетът на вземанията от клиенти и бюджетът на задълженията към доставчици са във взаимна зависимост – колкото повече превози на товари реализира предприятието от товарния автотранспорт, толкова повече се увеличава равнището на очакваните вземания от клиенти, а от друга – с нарастване равнището на реализираните превози, нарастват и задълженията към доставчици.

Бюджетът на задълженията към доставчици може да бъде изготвен, чрез използването на съвременни компютърни програми. По примера на програмен продукт „Microsoft Dynamics NAV” бюджетът на задълженията към доставчици има следната форма (вж.: табл. 3):

Табл.3. Бюджет на задълженията към доставчици по признака „тип на доставчика” – за периода 01.01.20XX год. – 31.12.20XX год.

Филтър по дата: 01/01/XX .. 31/03/XX

Филтър по бизнес група: PURCHASE/SUPPLIER

Филтър по група: LARGE/MEDIUM/SMALL

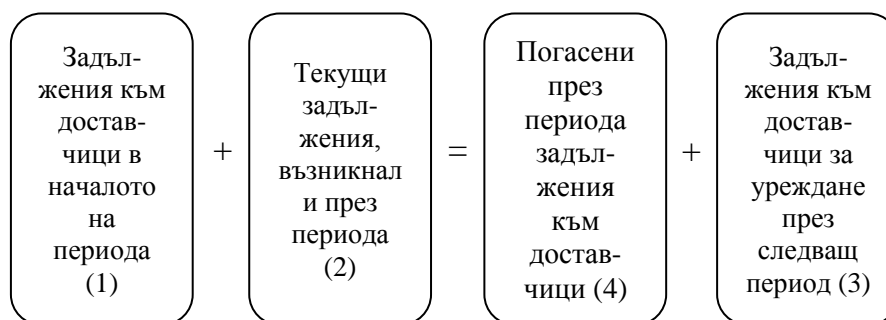
Показатели \ Период	Счето-водна сметка	Бюджетна сума за I ^{во} тримесечие	Бюджетна сума за II ^{ро} тримесечие	Бюджетна сума за III ^{то} тримесечие	Бюджетна сума за IV ^{то} тримесечие
1. Задължения към доставчици, в т.ч.:					
<i>1.1. Задължения към постоянни доставчици, в т.ч.:</i>					
1.1.1. От България					
1.1.2. От ЕС					
1.1.3. От трети страни					
<i>1.2. Задължения към нови доставчици, в т.ч.:</i>					
1.2.1. От България					
1.2.2. От ЕС					
1.2.3. От трети страни					

За предприятията от товарния автотранспорт е от значение дали задълженията към доставчици са редовни или просрочени. Това поражда необходимостта в бюджета на задълженията към доставчици да бъдат обособени две категории задължения, респ.: редовни задължения и просрочени задължения. Авторът предлага примерна форма на бюджета на задълженията към доставчици (вж.: табл. 4, по реални данни от товарно автотранспортно предприятие от област В. Търново):

Табл.4. Бюджет на задълженията към доставчици по признака „тип на задължението” – за периода 01.01.20XX год. – 31.12.20XX год.

Показатели \ Период	I ^{во} тримесечие	II ^{во} тримесечие	III ^{то} тримесечие	IV ^{то} тримесечие
1. Задължения към доставчици в началото на периода, в т.ч.:	27 560,31	31 953,22	32 953,68	35 205,96
1.1. Редовни задължения	27 284,81	31 633,69	32 624,14	35 843,90
1.2. Просрочени задължения	275,60	319,53	329,54	362,06
2. Текущи задължения към доставчици, възникнали през периода, в т.ч.:	218 636,90	220 890,60	221 450,68	217 740,75
2.1. Редовни задължения	216 450,53	218 681,69	219 236,17	215 563,34
2.2. Просрочени задължения	2 186,37	2 208,91	2 214,51	2 177,41
3. Задължения към доставчици за уреждане през следващ период, в т.ч.:	31 953,22	32 953,68	36 205,96	37 165,76
3.1. Редовни задължения	31 633,69	32 624,14	35 843,90	36 794,10
3.2. Просрочени задължения	319,53	329,54	362,06	371,66
4. Погасени задължения към доставчици, в т.ч.:	214 243,99	219 890,14	218 198,40	215 780,95
4.1. Редовни задължения	212 101,55	217 691,24	216 016,42	213 623,14
4.2. Просрочени задължения	2 142,44	2 198,90	2 181,98	2 157,81

Както при бюджета на вземанията от клиенти, така и при бюджетиране равнището на очакваните задължения към доставчици, е необходимо да е налице равенство между отделните бюджетни показатели (вж.: фиг. 11):



Фиг.11. Бюджетно равенство в Бюджета на задълженията към доставчици

Формулирано е предложението след съставянето на бюджета на задълженията към доставчици, предприятията от товарния автотранспорт да изчислят коефициент на очаквана погасяемост на задълженията към доставчици, респ. на ниво план, чрез следната формула:

$$\text{Коефициент на очаквана погасяемост на задълженията към доставчици} = \frac{\text{Погасени задължения към доставчици през периода}}{(\text{Задължения към доставчици в началото на периода} + \text{Текущи задължения към доставчици})} \times 100$$

Аргументира се необходимостта от изчисляването на подобен коефициент в практиката на стопанските субекти от товарния автотранспорт – за определяне дела на погасените задължения към доставчици спрямо общия обем на формираните през периода. Подчертава се, че изчисляването на коефициента за равнището на очакваната погасяемост на задълженията към доставчици е в полза на анализа.

Изследваните литературни и нормативни източници и проучванията в практиката позволяват да се обобщи, че в дейността на стопанските субекти от товарния автотранспорт възникват множество разчети с външната среда. Уреждането на разчетите с външни за предприятието субекти, оказва съществено въздействие върху паричните потоци, а това обуславя необходимостта от планиране равнището на вземанията и задълженията за бъдещия отчетен период. Препоръчва се в практиката на предприятията от товарния автотранспорт да се внедри и прилага счетоводното бюджетиране като ефективно средство за вътрешен контрол на вземанията от клиенти и на задълженията към доставчици, възникващи в хода на стопанската дейност.

В **Заключението** на дисертационния труд са представени резултатите от извършеното изследване. Може да се твърди, че целта на дисертационния труд е постигната, а изследователската теза е защитена. В теоретичен и практико-приложен аспект, са очертани съществуващите възможности за оптимизиране счетоводното отчитане на разчетите в предприятията от товарния автотранспорт, които могат да бъдат предпоставка за повишаване конкурентоспособността на стопанските субекти. Обобщени са анализирани теоретични и нормативни постановки и емпирика, и на тази основа аргументирано са формулирани изводите.

Отчита се фактът, че настоящото изследване не покрива всички възможни аспекти на подобряване счетоводното отчитане на разчетите в предприятията от товарния автотранспорт. Представени са редица доказателства, подкрепящи тезата, че съществуват определени възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения в предприятията от товарния автотранспорт на база задълбочено проучване и коректно прилагане на общата и специфичната нормативна уредба в практиката на стопанските субекти.

IV. СПРАВКА ЗА ПРИНОСИТЕ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Теоретичните изследвания и практическите проучвания позволяват да се открият следните съществени приноси с научен и практико-приложен характер:

1. На база задълбочено изследване на специализираната литература и действащата нормативна уредба е изготвена класификация на разчетите за целите на счетоводството, анализа и управлението на стопанските субекти от товарния автотранспорт. Това способства генерирането на детайлизирана информация, необходима при вземането на обосновани управленски решения от ръководството.

2. С цел оптимизиране на счетоводната практика: открито е мястото на счетоводната система в информационната система на предприятието от товарния автотранспорт; систематизирани са предложения за усъвършенстване организацията на отчитането на специфичните и многократно възникващите разчетни взаимоотношения; разработен е модел за счетоводно отчитане на задълженията към доставчици на горива, при използването на карти за безкасово закупуване на горива и заплащане на пътни такси; открити са възможностите за ефективно прилагане на договора за цесия и факторинговите сделки в дейността на предприятията от товарния автотранспорт.

3. Извършен е критико-конструктивен анализ на възможните решения при възстановяването на ДДС, заплатен в държава-членка на ЕС, в която стопанският субект не е установил дейността си, предимствата и недостатъците от приложението на Режим „Касова отчетност на ДДС”, както и особеностите, възникващи в дейността на предприятията при реализацията на услуги по превози на товари на територията на ЕС и трети страни. В този контекст обосновано е предложен модел за счетоводно отчитане на възстановяването на ДДС в предприятията от товарния автотранспорт, с цел постигане на коректна идентификация на разчетите по ЗДДС и осигуряване на прецизна информация за отчитания обект.

4. Аргументира се становището, че динамиката в нормативната уредба налага разработване на алтернативи и определяне на стратегия за развитие на предприятията от товарния автотранспорт с втора дейност „Сервизни услуги”. В тази връзка е адаптиран подход за определяне размера на провизиите към особеностите на автотранспорта – при начисляването на разходи за преустановяване на дейност по оказване на сервизни услуги, който е насочен към практиката при счетоводното отразяване на разходите за провизии в товарната автотранспортна дейност.

5. Обосновава се твърдението, че внедряването на счетоводното бюджетизиране в стопанския субект с товарна автотранспортна дейност, като средство за вътрешен контрол, има ясно изразен положителен ефект. Разработените примерни форми на бюджета на вземанията от клиенти и бюджета на задълженията към доставчици са предназначени за информационните потребности на ръководството на предприятието от прогнозна информация по отношение размера на вземанията и задълженията. Тези форми способстват за определяне отклоненията на бюджетните спрямо фактическите данни и анализиране на причините. Посредством предложеният адекватен формулен апарат, се предоставя възможност за изчисляване на очакваното равнище на събираемостта на вземанията от клиенти и на погасяемостта на задълженията към доставчици.

V. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

1. Научни статии

1.1. **СТОЯНОВ, М.** Счетоводни аспекти на Режима „Касова отчетност на ДДС” в предприятията от товарния автотранспорт // Годишен алманах научни изследвания на докторанти (Том X, книга 13). Свищов, АИ „Ценов”, 2017 г., с.310-326, ISSN 1313-6542.

1.2. **СТОЯНОВ, М.** Счетоводно-информационно осигуряване на вземанията от клиенти (по примера на товарните автотранспортни предприятия) // Годишен алманах научни изследвания на докторанти (книга 11). Свищов, АИ „Ценов”, 2016 г., с.340-357, ISSN 1313-6542.

2. Научни доклади

2.1. **СТОЯНОВ, М.** Факторингът – форма за краткосрочно финансиране дейността на товарните автотранспортни предприятия (икономически и счетоводни аспекти) // Научно-практическа конференция „Статистиката като наука и практика – традиции и съвременни измерения”. Свищов, АИ „Ценов”, 20 октомври 2017 г., с.417-426, ISBN 978-954-23-1371-7.

2.2. **СТОЯНОВ, М.** Особенности при инвентаризирането на разчетните отношения – организационни и счетоводни аспекти (по примера на товарните автотранспортни предприятия) // Национална студентска научна конференция. Свищов, АИ „Ценов”, 13 декември 2016 г., с.176-186, ISBN 978-954-23-1237-6.

2.3. **СТОЯНОВ, М.** Счетоводно третиране взаимоотношенията между автотранспортните предприятия и предприятията с търговска дейност в условията на икономическа криза и междуфирмена задлъжнялост // Кръгла маса с международно участие „Търговският и туристическият бизнес в условията на интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж” (Том II). Свищов, АИ „Ценов”, 21 октомври 2016 г., с.373-379, ISBN 978-954-23-1151-5.

2.4. **СТОЯНОВ, М.** Разчетите в счетоводната информационна система на автотранспортното предприятие // Юбилейна научна конференция „Предизвикателства пред информационните технологии в контекста на „Хоризонт 2020”. Свищов, АИ „Ценов”, 7-8 октомври 2016 г., с.399-405, ISBN 978-954-23-1188-1.

3. Глава от монографичен алманах

3.1. **STOYANOV, M.** Possibilities of improving the accounting of provisions for organizational restructuring of activities in freight transport enterprises // Economics and Management: Phd Students` Start-Up Scientific Research (Monographic Almanac). В. Търново, „Фабер”, 2019 г., с.164-177, ISBN 978-619-00-0948-1.

СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

(по изискванията на НАЦИД)

1. Научни статии

1.1. **СТОЯНОВ, М.** Счетоводни аспекти на Режима „Касова отчетност на ДДС” в предприятията от товарния автотранспорт // Годишен алманах научни изследвания на докторанти (Том X, книга 13). Свищов, АИ „Ценов”, 2017 г., с.310-326, ISSN 1313-6542 – 10 точки.

1.2. **СТОЯНОВ, М.** Счетоводно-информационно осигуряване на вземанията от клиенти (по примера на товарните автотранспортни предприятия) // Годишен алманах научни изследвания на докторанти (книга 11). Свищов, АИ „Ценов”, 2016 г., с.340-357, ISSN 1313-6542 – 10 точки.

2. Научни доклади

2.1. **СТОЯНОВ, М.** Особенности при инвентаризирането на разчетните отношения – организационни и счетоводни аспекти (по примера на товарните автотранспортни предприятия) // Национална студентска научна конференция. Свищов, АИ „Ценов”, 13 декември 2016 г., с.176-186, ISBN 978-954-23-1237-6 – 10 точки.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Долуподписаният Марий Весков Стоянов, докторант в редовна форма на обучение към катедра „Счетоводна отчетност” при СА „Д.А.Ценов” – Свищов, **декларира**, че: дисертационният труд в общ обем от 250 страници на тема „Възможности за усъвършенстване счетоводното отчитане на разчетните взаимоотношения в автотранспортните предприятия” представлява собствена научна продукция на автора. В него са използвани авторски идеи, текстове и визуализация, чрез фигури, таблици, диаграми и формули, като са спазени всички изисквания на Закона за авторското право и сродните му права чрез надлежно цитиране и позоваване на чужди авторови мнения 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, съответства на обективната истина.

м. Април, 2019 год.
гр. Свищов

Декларатор:
/Марий Стоянов/