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

ЙОРДАНКА МИТКОВА ИЛИЙКОВА

Счетоводни аспекти на дейността в предприятията от хотелиерството

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

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

Научен ръководител:

Проф. д-р Атанас Блажев Атанасов

СВИЩОВ

2018

Дисертационният труд се състои от 251 страници, от които: титулна и съдържание – 3 страници; увод – 4 страници; основен текст (три глави) – 225 страници и заключение – 4 страници. Библиографията е в обем от 15 страници, описана по APA стил, и обхваща в това число литературни, нормативни и онлайн източници – 145 на брой. В основния текст на дисертационния труд са включени: 32 броя таблици, 12 броя графики, 1 на брой стереограма, 3 броя схеми, 2 броя фигури, и 56 броя формули. Приложенията са 48 на брой.

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

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

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 29.03.2019 г. от 13:00 часа в Заседателната зала „Ректорат“ на Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

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

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на темата

Туризмът е част от световната международна търговия и една от най-бързо нарастващите икономически дейности. Той е най-важният износен отрасъл и средство за печелене на чуждестранни инвестиции в много страни.

Икономическото значение на хотелиерството като вид туристическа дейност се изразява преди всичко в:

- увеличаване на валутните приходи и подобряване на платежния баланс на страната;
- нарастване на държавните приходи от данъци, както и общинските приходи от местни данъци и такси; съответно – усъвършенстване на техническата и социалната инфраструктура на туристическите селища и райони;
- насърчаване на предприемачеството и преструктуриране на местната икономика чрез повишаване дела на услугите; развитие на дейността на други предприятия и институции – търговски, производствени, финансови и др.;
- стимулиране на заетостта и демографската структура, повишаване на доходите и активизирани на потреблението на местното население.

Според проведени проучвания и извършени анализи на състоянието и развитието на хотелиерството в световен мащаб, могат да се направят следните констатации:

- добри показатели за ефективност на хотелиерската индустрия;
- преструктуриране на хотелиерството и бурно развитие на хотелиерските вериги (около 50 % от хотелите в Европа);
- увеличаване на относителния дял на висококатегорийните хотели; по-голямо разнообразие на допълнителни услуги; специализирани и високотехнологични хотелиерски операции.

Наред с тези положителни тенденции в международен план, за българското хотелиерство са налице сравнително по-неблагоприятни:

- силно изразена сезонност, ниска заетост на настанителната база и кратка продължителност на престоя;

- понижени показатели за ефективност, слаба усвоеност на туристическия потенциал и недостатъчно развитие на атракциите;
- неравномерно разпределение и силна концентрация на хотелиерството по Черноморското крайбрежие.

Туристическата индустрия заема значимо място в националната икономика и е важен двигател, който може да генерира растеж. ***Актуалността на темата*** на дисертационното изследване се предопределя от увеличаващия се стратегически стремеж за утвърждаване на България като привлекателна дестинация, и във връзка с това повишаване на ефективността и конкурентоспособността на хотелиерството у нас.

2. Обект и предмет на научното изследване

Обект на дисертационния труд е дейността на предприятията от сферата на хотелиерството. ***Предмет*** на научното търсене са счетоводните аспекти на туристическата хотелиерска дейност и проблемите, които могат да възникнат във връзка с това, в практиката на бизнеса.

3. Изследователска теза

В настоящата научна разработка се защитава ***тезата,*** че ***съществуват възможности за оптимизиране на счетоводното отчитане на туристическите хотелиерски услуги, и генерирането и систематизирането на данни, необходими за финансовото управление, анализа и прогнозирането на дейността.***

4. Цел и задачи на дисертационния труд

Цел на научното изследване е да се ***разкрият насоките за подобряване на счетоводно отчетните процеси,*** включително по отношение на нормативното третиране на туристическите услуги, предлагани от хотелиер, както и да се ***очертаят главните икономически зависимости в хода на хотелиерската дейност, за да се изведат перспективите за синхронизиране на управленското счетоводство с финансовото счетоводство.***

За постигане на формулираната цел се търсят решения на следните научно-изследователски ***задачи:***

- откроявaне на организационно-стопанските, правните и икономическите специфики на хотелиерските услуги;
- разкриване на потенциала за оптимизиране на едновременното прилагане на изискванията на счетоводната нормативна база, данъчното и специализираното законодателство;
- проучване и анализиране на приложимите и значими финансово-икономически показатели в хотелиерската практика;
- характеризиране на стопанските операции при формирането на цените и информационното осигуряване на техните политики;
- индиректно установяване на причинно-следствената връзка между естествената икономическа логика на процесите и тяхното счетоводно отчитане;
- изследване на прогнозирането, анализа и мултипликационния ефект на сезонните колебания на туристическата активност върху финансово-икономическото състояние на хотелиерското предприятие.

5. Методология на изследването

Задачите се решават чрез научна методология, която включва главно методите анализ, синтез, индукция, дедукция, също така детайлизация, класификация, метод на системния подход, матричен метод и метод на математическото моделиране. Изложението на изследователския труд е подчинено на диалектическия метод на познанието. Освен това са използвани и следните теоретични подходи за изследване на системи, а именно идеализацията – за получаване на знания за системата или нейни подсистеми и елементи чрез мислено конструиране на системи или подсистеми, и виртуализацията – за получаване на знания за системата с помощта на създаване на специална среда, която е трудно възпроизводима в действителността. При обработката на емпиричните данни са приложени математически формулни апарати и графични изображения на крайните аналитични продукти.

Практическото проучване е осъществено чрез анализ на данни за дейността на: „Хотел & СПА Астера” - к. к. Златни пясъци; Хотел „Балнео & СПА Азалия” - к. к. Св. Св. Константин и Елена; Хотел „Форест Бийч” и Хотел

„Магнолиите", които са част от Ваканционно селище Приморско клуб; „София Хотел Балкан" - гр. София; Хотел „Престиж" - гр. Белене; Комплекс „Каролина" - к. к. Слънчев бряг, както и друга емпирика, която има примерен характер и е съобразена с целите на настоящото изследване.

6. Ограничителни условия в обхвата на изследването

Поради широкия обхват на поставената тематична проблематика, научната разработка е направена при следните ***ограничения:***

- избрана е представителна (балансирана) извадка от ограничен брой стопански хотелиерски организации, всички високо категорийни, опериращи в различни географски региони на страната, на база на критерия наличие или липса на сезонност при осъществяване на дейността, като са изключени тези от планинските и /или зимните курорти;
- акцентира се главно върху аспектите при счетоводното отчитане, анализа и прогнозирането на туристическата дейност, със сезонен характер, на хотели от българското Черноморие, и на някои градски хотели с целогодишна заетост;
- поради спецификата на представените методи за финансово-счетоводен анализ и прогнозиране, и необходимостта от тяхното информационно осигуряване, в трета глава на изложението, са използвани общодостъпни публикувани данни от годишните и най-вече от междинните финансови отчети (към края на всяко тримесечие) на публични търговски дружества (емитенти на ценни книжа, търгувани на борсата) – предприятия от хотелиерството, които са приели за база на отчитане в счетоводните си политики Международните счетоводни стандарти и Международните стандарти за финансово отчитане.

В хода на дисертационното изследване са проучени актуални български и чуждестранни литературни източници, вкл. електронни. Настоящият научен труд не претендира за изчерпателност по отношение на очертаната тематика. Използвани са регламентации и позовавания на действащата нормативна уредба в Република България и специализираната литература, актуални и публикувани към 30.04.2018 г.

7. Апробация на дисертационния труд

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита пред научно жури от катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Отделни части от него са публикувани в специализирани научни издания. Основните авторови идеи са докладвани на докторантски сесии и конференции с национално и международно участие.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

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

Дисертационният труд се състои от увод, изложение в три глави, заключение и използвана литература. Общият обем е 251 страници. В края на изследването се прилагат 48 броя приложения.

В съдържателно отношение дисертационният труд е структуриран в следните части:

УВОД

ГЛАВА ПЪРВА. Дейността в туристическите предприятия от хотелиерството

1.1. Значение на хотелиерската дейност и нейното място в туристическата индустрия

1.1.1. Същност и комплексност на туризма

1.1.2. Характеристика, тенденции на развитие и дефиниции в хотелиерството

1.2. Стопански операции и технология на хотелиерското обслужване

1.3. Особености на дейността на туристическия хотел, като обект на счетоводството

1.4. Стопанска отчетност и друга икономическа информация за хотелското настаняване

ГЛАВА ВТОРА. Методични и практико-приложни аспекти в счетоводната система на туристическото хотелиерско предприятие

2.1. Финансово-счетоводни и данъчни концепции за отчитане на туристическите услуги предоставени от хотелиер

2.1.1. Нормативна рамка за счетоводно признаване на приходите

2.1.2. Счетоводна отчетност на данъка върху добавената стойност

2.2. Моделиране организацията на счетоводното отчитане на приходите и разходите в хотелите

2.3. Оптимизиране счетоводното отчитане на себестойността, за целите на ценообразуването в хотелиерството

2.4. Апробиране на факторния модел като приложение в управлението на дейността в ресторанта към хотела

ГЛАВА ТРЕТА. Финансово-счетоводен анализ и прогнозиране на хотелиерската туристическа дейност

3.1. Аргументи за изследване на сезонните колебания и представяне на избраните обекти с емпирични данни

3.2. Извеждане на алгоритми за измерване на сезонността на оперативните приходи и оперативните разходи

3.3. Анализ на счетоводните и метрифицираните прогнозни данни за оперативна дейност

3.4. Мултипликационен ефект на периодичността в динамиката върху финансово-икономическото състояние

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Библиография

Приложения

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА СЪДЪРЖАНИЕТО И РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ИЗСЛЕДВАНЕТО

УВОД

В уводната част на дисертационния труд са обосновани актуалността и значимостта на темата, свързана със счетоводните аспекти в предприятията от хотелиерството.

Формулирани са обектът и предметът на изследването. Дефинирани са целта и задачите на дисертацията. Представена е защитаваната научноизследователска теза. Очертани са използваните методи за научно изследване, както и ограничителните условия при разработване на темата.

ГЛАВА ПЪРВА. Дейността в туристическите предприятия от хотелиерството

В ***параграф 1.1.*** *Значение на хотелиерската дейност и нейното място в туристическата индустрия:*

1.1.1. *Същност и комплексност на туризма*

В следствие на направено задълбочено изследване на мнения на редица утвърдени автори, се обобщава, че туристическото предприятие е звено в цялостната верига на националната и мултинационалната икономика, и териториална единица с организационно-правна форма, която участва в процеса на създаване и реализация на специфични блага, предназначени за удовлетворяване на потребителските изисквания на туристите. В своята съвкупност туристическите предприятия формират т.нар. туристическа индустрия.

1.1.2. *Характеристика, тенденции на развитие и дефиниции в хотелиерството*

Като резултат от извършеното нормативно и литературно проучване, се систематизира следното авторово определение:

При хотелиерското обслужване се създава продукт с добавена стойност, която има неосезаем характер и субективна измеримост, от гледна точка на клиента. Концептуално, това се осъществява посредством т.нар. „хотелска суперструктура", при пространствено и времево съвпадение на производството и потреблението, където интензивно участват човешките ресурси – наетите служители.

В ***параграф 1.2.*** *Стопански операции и технология на хотелиерското обслужване:*

В хотелиерството се извършват различни технологични процеси, вкл. операции по обслужването. Те се състоят от специфични цикли и фази, касаещи

изграждането на финансово-стопанската концепция. Тяхното познаване и разграничаване е изключително важно, за да се организират счетоводното отчитане и счетоводната дейност, и ефективно да се анализират и прогнозират отчетните и икономически показатели, в условията на динамично променяща се среда, с цел повишаване на конкурентоспособността и качеството на предлаганите туристически услуги, както и на крайния финансов резултат.

Технологията на хотелиерското обслужване обвързва по определен начин стопанските операции и е характерна за конкретен хотел. Въпреки това, всяка стопанска-организационна единица, предоставяща услуги по настаняване и нощувки, може да осъществява операции по обслужване, но не винаги те ще бъдат обвързани с дадена технология, което от своя страна зависи от поставените стратегии и оперативни политики на мениджмънта.

Осъществяваните процеси, характеризиращи технологията на обслужването, се повтарят през даден интервал от време и същевременно се изпълняват регулярно. Същите те са обект и на счетоводството, като за голяма част от тях е необходимо да бъдат съставени съответните документално обосновани счетоводни записвания. Следователно организацията на счетоводното отчитане може да се оптимизира, когато стопанските операции са предвидими, регламентирани или стандартизирани, чрез определени вътрешни правила и процедури в хотелиерското предприятие.

В ***параграф 1.3.*** *Особености на дейността на туристическия хотел, като обект на счетоводството* са откроени основните фактори, които обуславят спецификите при счетоводното отчитане на дейността на туристическия хотел, и същите са класифицирани в следните групи:

- ✓ изисквания на приложимата нормативна уредба в страната – счетоводно, данъчно и специализирано законодателство, съгласно които трябва да се организира финансовото счетоводство;
- ✓ икономически характер и организация на стопанската дейност, предопределящи необходимите качества, които трябва да има както финансово-счетоводната информация, така и управленската счетоводна информация.

Представени са основополагащите принципи и по-важни характеристики на системата USALI (Единна система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия), която е разработена през 1926 г. за практиката на хотелиерските предприятия в САЩ. Направено е сравнение на европейско континенталната счетоводна система с англосаксонската. Разграничени са термините хармонизация („конвергенция“), стандартизация и унификация в счетоводството. Посочени са някои от различията между МСФО и US GAAP (Американските общоприети счетоводни принципи), свързани с представянето на финансовите отчети.

Системата USALI предлага използването на метода за отчитане на разходите, основаващ се на класификацията на преките и косвените разходи, и подробното представяне на дейността по отдели, което намира отражение в управленското счетоводство. Едни от най-важните ползи, от прилагането на Унифицираната система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия, могат да се видят при използването и анализа на информация от оперативните отчети за всеки отдел, тъй като те представят приходите според източника, а именно – съответния вид дейност, и оперативния финансов резултат за всеки „център на отговорност”, преди начисляването на данъците върху дохода и на направените непреки разходи.

Моделът за отчитане и обработка на по-детайлната счетоводна информация за хотелиерската дейност има значително влияние върху обобщените счетоводни данни. Следователно качеството на отчетите на туристическите хотели, както за външни, така и за вътрешни потребители на информация, за минал период и/или за бъдещ прогнозен (бюджети), зависи в значителна степен от аналитичните възможности на счетоводната система.

В ***параграф 1.4.*** *Стопанска отчетност и друга икономическа информация за хотелското настаняване*

Икономическата информация обикновено се представя във връзка с управлението на икономическите системи (виж Фигура 1.).

На практика стопанската отчетност се състои, освен от управленска счетоводна отчетност и от финансово-счетоводна отчетност, но и от друга отчетна

икономическа информация, генерирането на която също зависи от характера и организацията на осъществяваната дейност.

Фигура 1. Класификация на икономическата информация за стопанската дейност в хотелиерското предприятие

<table>
<tr><td colspan="8">Икономическа информация</td></tr>
<tr><td colspan="2">Аналитична информация</td><td rowspan="2">Нормативно-технологична информация [1]</td><td colspan="3">Прогнозна информация</td><td colspan="3">Отчетна информация</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Аналитичен продукт</td><td rowspan="2">Информационен ресурс за анализа на стопанската дейност (вкл. управленски счетоводен анализ и финансово-счетоводен анализ)</td><td rowspan="2">Оперативно прогнозна информация</td><td rowspan="2">Финансово прогнозна (бюджетна) информация</td><td rowspan="2">Статистически прогнозна информация</td><td>Оперативно отчетна информация</td><td>Счетоводна информация</td><td>Статистически отчетна информация</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Оперативна отчетност</td><td><u>Счетоводна отчетност</u></td><td rowspan="2">Статистическа отчетност</td></tr>
<tr><td>Управленска счетоводна отчетност</td><td>Финансово-счетоводна отчетност</td></tr>
<tr><td colspan="5"></td><td colspan="3"><u>Стопанска отчетност</u></td></tr>
</table>

Авторът на настоящия дисертационен труд напълно подкрепя и застава зад тезата на М. Димитров за качествена обособеност на счетоводния анализ от световно утвърдените дисциплини като финансово счетоводство и управленско счетоводство.

В последното преработено издание на USALI, в сила от 1 януари 2015 г., разделът за коефициенти (The Ratios section) от предишни издания е разширен на Финансови коефициенти и оперативни показатели (The Financial Ratios and Operating Metrics section). Тази промяна подчертава икономическото значение на анализа и проследяването на оперативните показатели, характерни за хотелиерския бизнес.

Стаите могат да бъдат универсална отчетна единица за всички хотелиерски вериги. Някои от показателите, свързани с тях са: *статистически (отчетни или прогнозни) данни* за наличните стаи; *статистически (отчетни или прогнозни)*

[1] Напр. това са вътрешни стандарти за технологията на хотелиерското обслужване, според които би могла да оперира на туристическия пазар дадена хотелиерска верига.

данни за заетите стаи; *статистика* на заетостта *(отчетни или прогнозни данни)*; средна дневна цена за наемане (ADR) *(оперативно отчетна или оперативно прогнозна информация);* ***приходи от налична стая (RevPAR)*** *(оперативно отчетна или оперативно прогнозна информация);* общо приходи от продажбата на стаи *(счетоводна или финансово прогнозна информация).*

Приходи от налична стая = Заетост х Средно дневна цена на стая

= Приходи от стаи / (Брой стаи х Брой дни през периода)

RevPAR = Occupancy x Average Daily Rate = Rooms Revenue / Rooms Available (1)

Показателят „RevPAR" се използва в отчетите на системата USALI и е широко разпространен измерител, въведен преди повече от 25 г., придобил устойчивост и признание. Той се наблюдава непрекъснато, като повечето хотелиери са готови да го споделят в своите годишни отчети за дейността. Като основни недостатъци на „приходи от налична стая" специалистите в областта на хотелиерството посочват, че отразява:

- само приходите от стаи, без тези, реализирани от допълнителни услуги, които също допринасят за увеличаването на печалбата в хотела;
- нарастването на заетостта, без да бъде отчетено, че тя е свързана с нарастване на променливите разходи и не се отчитат допълнителните разходи за заета стая. Поради това, може да бъде подвеждащ показател.

Изведените по-горе причини за слабостите на „RevPAR" са доказателство за необходимостта от друг вид измерители, а в следствие на това – и от тяхната информационна осигуреност.

При анализа на стойността на нощувките в стаите е подходящо да се направи стратегическо планиране на цените (виж Схема 1.). То би могло да покаже влиянието на различните отстъпки върху цялостните доходи от дейността или само върху заетостта, като се приеме, че доходността ще бъде винаги една и съща при всеки от вариантите.

За целта може да се използва следната методика, която дава възможност да се изчисли еквивалентната заетост, наречена още „окупация на стая", необходима за да се задържи пределният доход, без допълнителен разход на константа, ако пределната стойност за една стая е дисконтирана:

Екв. З = ТЗ х {(ПС - ДР) / [ПС х │100 % - ЦОт %│- ДР]} (2)

където: ТЗ – текуща заетост; ПС – пределна стойност;

ДР – допълнителни разходи за единица ; и ЦОт – отбив от цената.

Схема 1. Възможни ценови стратегии за продажбите на нощувки в хотела

№	Показатели	Стратегии							
		Увеличаване на отбива от цената, без промяна в размера на допълнителните разходи				Промяна в размера на допълнителните разходи, без промяна в отбива от цената		Намаляване на отбива от цената, без промяна в размера на допълнителните разходи	
		1	2	3	4	5	6	7	8
1	Текуща заетост	**70%**	**70%**	**70%**	**70%**	**70%**	**70%**	**70%**	**70%**
2	Пределна стойност	80 лв.	80 лв.	80 лв.	80 лв.	80 лв.	80 лв.	80 лв.	80 лв.
3	Допълнителни разходи	10 лв.	10 лв.	10 лв.	10 лв.	**8 лв.**	**5 лв.**	10 лв.	10 лв.
4	Отбив от цената	10%	**15%**	**20%**	**25%**	10%	10%	**8%**	**5%**
5	Еквивалентна заетост	**79%**	**84%**	**91%**	**98%**	**79%**	**78%**	**77%**	**74%**
6	Нова цена за потребителя	**72 лв.**	**68 лв.**	**64 лв.**	**60 лв.**	**72 лв.**	**72 лв.**	**74 лв.**	**76 лв.**

Авторът на настоящото изследване предлага въвеждането на класификация на разходите, в счетоводната система на хотелиерските предприятия (виж Фигура 2.), за съставянето на която е използван матричен метод. Чрез него се прилага на практика методът на системния подход при решаване на конкретни задачи за преодоляване на организационни противоречия, за конкретизиране на показателите и управленските цели, а при отчетната информация – основно за формализиране на счетоводните сметки.

По отношение само на дейността на отдел „Нощувки в хотела": Постоянните преки разходи [2] – това са предимно възнагражденията на оперативния мениджмънт, пряко отговарящ за хотелската дейност. *Променливите преки разходи* могат да се свържат напр. с домакинския отдел. Също така, променливи преки са разходите за приемане и администриране на резервациите. *Постоянните непреки разходи* обикновено се правят с цел поддържането на т.нар.

[2] Класифицирането на разходите за целите на управленската счетоводна отчетност се извършва винаги по субективна преценка и може да се различава значително за различните бизнес единици.

„хотелска суперструктура". Тук се включват и част от разходите за обща администрация и управление. *Променливите непреки разходи* (всъщност ***„допълнителни разходи за единица"***) са със сравнително неголяма стойност – основно това са комисионни за посредници и транзакционни банкови такси, които в повечето случаи се начисляват като процент от крайната продажна цена за потребителя. В контекста на формула (2), всички изброени могат да съставляват пределните разходи или още ***„пределната стойност" на нощувките в хотела***. В допълнение – към пределната стойност обикновено се добавя търговска надценка, която да формира печалбата.

Фигура 2. Матрица на класификацията на разходите в хотелиерското предприятие *(Според изследване на аналитичността на разходите в Обобщаващ отчет за оперативния мениджмънт, в Обобщаващ оперативен отчет за резултатите от управлението и в Отчет за дейността на отдел „Нощувки в хотела", от системата USALI)*

Критерии	***В зависимост от промените в обема на дейността:***	
На база възможността разходът да бъде проследен и начислен към конкретен разходен обект (отдел, дейност):	***Променливи разходи***	***Постоянни разходи***
Преки разходи	*I. Променливи преки разходи* Една част от всички разходи, които могат да се отнесат пряко за дейността на съответния отдел – „Нощувки в хотела", „Храни и напитки" и други отдели.	*II. Постоянни преки разходи* Друга част от всички останали разходи, които могат да се отнесат пряко за дейността на някои от отделите, и които не попадат в обхвата на променливите преки разходи за съответния отдел – „Нощувки в хотела", „Храни и напитки" и други отдели.
Непреки разходи	*III. Променливи непреки разходи* Тези разходи се разпределят, на базата на определен критерий, за дейността на всеки отдел – предимно те са за „Продажби и маркетинг", но включват още: „Административни и общи разходи", „Информационни и телекомуникационни системи", „Експлоатация на имоти и поддръжка" и „Комунални услуги. Когато някои от тези изброени видове разходи имат по-скоро постоянен характер на проявление, същите следва да бъдат класифицирани в четвърти квадрант на матрицата.	*IV. Постоянни непреки разходи* Всички останали разходи, които също се разпределят, на базата на определен критерий, за дейността на всеки отдел – „Разходи и такси за мениджмънта", „Разходи за наеми", „Данък сгради и други", „Застраховки", „Лихви", „Амортизации на ДМА", „Амортизации на ДНА" и „Други разходи (постоянни непреки)".

Систематизацията на елементите на дадено множество, на основата на определени признаци, като един от основните способи на научното познание, е подходяща за ***онагледяване разнообразието от разходи в хотелиерската дейност,*** тъй като тяхното изследване може да предостави ***информационна осигуреност за нуждите на ценообразуването и финансовото управление***. Класифицирането на разходите намира практическо приложение в следното:

- подпомага реализацията на някои методи и технологични модели, касаещи счетоводния анализ, и които изискват предварително обобщаване на информацията по видове разходи;
- разкрива многоаспектното проявление на разходите, позволявайки задълбочен анализ и установяване на причинно-следствените закономерности, характеризиращи стопанските процеси в хотелиерството.

ГЛАВА ВТОРА. Методични и практико-приложни аспекти в счетоводната система на туристическото хотелиерско предприятие

В ***параграф 2.1.*** *Финансово-счетоводни и данъчни концепции за отчитане на туристическите услуги предоставени от хотелиер*

2.1.1. *Нормативна рамка за счетоводно признаване на приходите*

Характеризирани са нормативните изисквания при признаването на приходите от продажби на туристически хотелиерски услуги. Анализиран е новият международен стандарт МСФО 15 Приходи от договори с клиенти в контекста на изследваната проблематика. Извършен е съпоставителен анализ между МСС 18 Приходи и МСФО 15 Приходи от договори с клиенти.

За разлика от МСС 18, съдържащ различни правила за признаването на приходите в зависимост от това дали договорът е за продажба на стоки или услуги, МСФО 15 налага единен пет-етапен модел за признаването на приходите, който е приложим за всички договори в обхвата на стандарта, независимо дали се касае за стоки или услуги.

В МСФО 15 признаването на приходите се извършва според концепцията за прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите на клиента. Контролът, в контекста на настоящото изследване, се дефинира като:

- способност да се ръководи използването на актива – клиентът на хотела е главен участник в процеса. В тази връзка, стандартизираното хотелиерско обслужване има сравнително постоянно качество.
- способност да се получат по същество всички останали ползи от актива – бъдещите гости на хотела купуват „очакван ефект или представата за този ефект“.

Разделянето на договорите на отделни задължения за изпълнение е една от най-съществените промени с МСФО 15. В стандарта са представени възможните фактори за преценка кога обещанието за прехвърлянето на услугата е отделно разграничимо в контекста на договора. По отношение на туристическата услуга, предоставена от хотелиер, това се реализира, когато:

- хотелиерът не предоставя съществена услуга, като я обединява с други такива, обещани в договора, и в пакет със стоки и/или услуги, които заедно да представляват една обща комплексна услуга - напр. туристически пакет „полупансион и СПА процедури“;
- основната услуга („нощувка, закуска и вечеря“) не променя или не адаптира значително друга услуга, обещана в договора – настаняването в хотел, намиращ се в курортен комплекс или туристически град, обикновено се адаптира значително с използването на СПА процедури, както и обратното;
- основната услуга не зависи в значителна степен от друга услуга, обещана в договора – предполага се, че гостът ще избере именно този туристически пакет, тъй като ще има възможността да се възползва от едно комплексно по своя характер преживяване при престоя си в СПА хотела.

2.1.2. *Счетоводна отчетност на данъка върху добавената стойност*

В настоящата част на изследването е идентифицирана основната туристическа хотелиерска услуга (основна доставка) в контекста на прилагането на намалена ставка за ДДС, респективно съпътстваща доставка.

Визуализирани са метода на направените преки разходи, в съответствие с Решение на СЕС, и метода на пазарните цени, с конкретна емпирика, която има примерен характер.

Разграничено е отчитането на приходите и разходите във връзка с представянето на туристически услуги от хотелиер, действащ като туроператор, на нетна база и на брутна база.

Въз основа на това авторът формулира предложение за аналитично отчитане на ДДС за доставките, подлежащи на облагане по общия ред, и ДДС за доставките с намалена данъчна ставка.

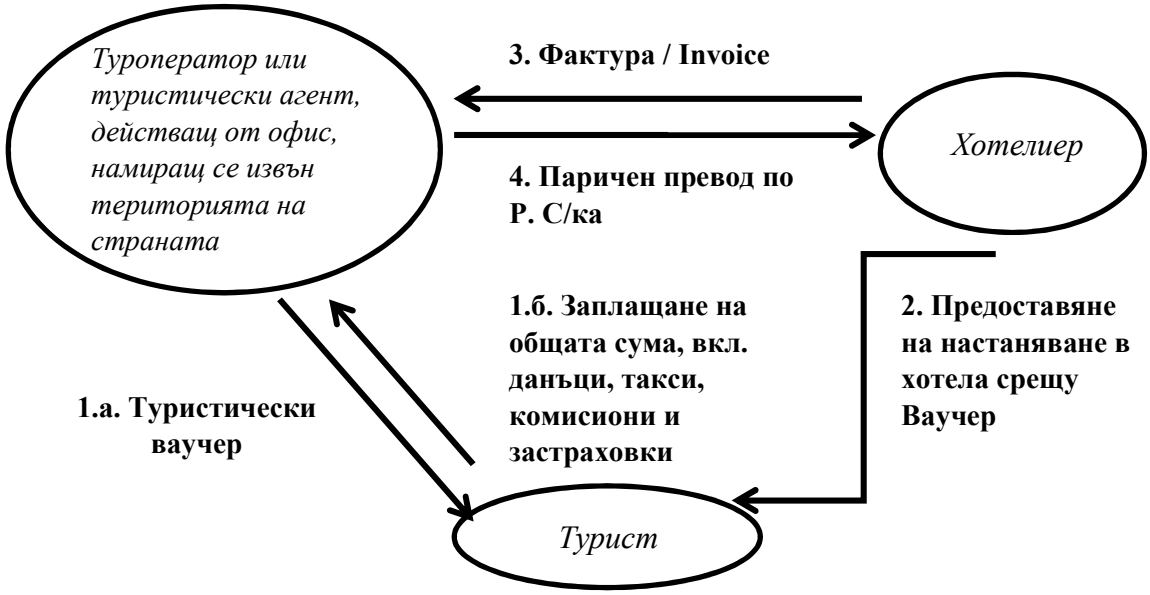

Схема 2. Етапи при доставка на обща туристическа услуга

Схема 3. Предоставяне на услуга по настаняване на „пътуващи лица“ по смисъла на ЗДДС, чрез друг хотелиер

В резултат от проведеното проучване на актуалните данъчно-нормативни актове, свързани със счетоводно отчитане на хотелиерската дейност в контекста на облагането ѝ с данък добавена стойност, се очертават следните изводи:

- необходимо е отчетно обособените единици коректно да прецизират доставките на туристически услуги за целите на данъчното им облагане, съгласно ЗДДС;
- важно условие при оптимизиране на счетоводно отчетния процес е точното определяне на датата на възникване на данъчното задължение за ДДС, получаването на авансови плащания и момента на признаване на приходите при доставките, в съответствие с разпоредбите на приложимите счетоводни стандарти;
- съществен момент за счетоводното отчитане на данъка върху добавена стойност е обосноваването на извършените разходи, според вида на доставката, нейната приложима данъчна ставка и правото на приспадане на данъчен кредит за туристическия хотел;
- особено внимание следва да се обърне върху начините за признаване на разходите в зависимост от източника на приходите и в тази връзка - определянето на бъдещата икономическа изгода и индивидуалния финансов резултат от различните хотелиерски дейности.

В ***параграф 2.2.*** *Моделиране организацията на счетоводното отчитане на приходите и разходите в хотелите,* в практико-приложен план, са изследвани възможностите за прилагане на Унифицираната система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия – USALI, в т. ч. USALI 11 edition.

Използван е системният подход. Той изучава същността на системите, връзките с други системи или подсистеми, обратното въздействие с други системи или подсистеми (напр. системата от счетоводни сметки, която е част от счетоводната система на туристическото хотелиерско предприятие)

Приложен е методът на математическото моделиране. Това е важен етап при създаването на системите. Основната цел на моделите е да се установи количествената и органическата връзка, и зависимостта между променливите, характеризиращи състоянието на контролиращите показатели в системата. Освен

това, те обхващат най-важните свойства на системите, и посредством тях се установяват най-ефективните варианти и решения на дадени задачи.

Счетоводната политика и моделите на отчитане на стопанските операции предопределят качествата на крайния информационен продукт от събираните, систематизираните и обработваните счетоводни данни, а от там и възможността за прилагане на конкретен вид счетоводен анализ. При Единната система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия особено силно се откроява методът на детайлизацията.

При изготвянето на обобщаващите оперативни отчети на USALI, за разлика от счетоводното отчитане, съгласно НСС и МСФО/МСС, не всички разходи се отнасят по функционално предназначение за съответния вид дейност.

В контекста на научното изследване се обособява методика за адаптиране на някои от концепциите, заложени в системата USALI, към счетоводната практика в България, а именно способите на счетоводния анализ – детайлизация и анализ на счетоводните сметки (статиите от оперативните вътрешни отчети на унифицираната система за хотелиерската индустрия). Също така, се описват начини за синхронизация при счетоводното отчитане по функционално предназначение, както на приходите, така и на разходите, независимо дали разходите ще бъдат класифицирани и представени, на по-късен етап, по функционалност във финансовите отчети.

Предложена е аналитичност за отчитане на приходите от продажби на нощувки в хотела, според начина на формирането на цените („ревеню мениджмънта“). Отнасянето на разходите по предназначение, по дебита на тези аналитични счетоводни сметки трябва да се извършва автоматизирано чрез специализиран софтуер, на база същите принципи, както при принадлежащите им синтетични счетоводни сметки, а именно:

- пропорционално, спрямо стойностния обем на отчетените приходи от продажби на нощувки, за отделните видове – ще се прилага при отнасянето по предназначение на преките променливи и преките постоянни разходи за дейността на отдел „Нощувки в хотела“;
- чрез процентно съотношение между броя на продадените нощувки за отделните видове и общия обем продадени нощувки в хотела, за определен

период – когато непреките променливи разходи се отнасят по предназначение за дейността на отдел „Нощувки в хотела“ (избран е именно този критерий, тъй като нощувката е основен отчетен измерител за стопанската активност и туристическата заетост в хотелиерското предприятие);

- пропорционално, спрямо стойностния обем на отчетените приходи от продажби на нощувки, за отделните видове – при отнасянето по предназначение на непреките постоянни разходи и приключване по аналитични счетоводни сметки.

В управленските счетоводни отчети на USALI, чрез брутната оперативна печалба се отразява резултатът от дейността общо за всички отдели взети заедно, като вече са били отнесени по предназначение преките променливи, преките постоянни и непреките променливи разходи, без да бъдат разпределени разходите за общия мениджмънт, другите непреки постоянни разходи, приходите от неоперативна дейност и корпоративните данъци.

В дисертационния труд се предлага и анализира различен метод за организация на счетоводното отчитане на приходите и разходите за дейността на хотелите. При него разходите също се отчитат първо по икономически елементи като се използват сметките от гр. 60, а после се отразяват по функционално предназначение чрез сметките от гр. 61, с тази съществена разлика, че след това не всички разходи за дейността се отнасят по дебита на сметките от гр. 70 Приходи от продажби. Изключение правят непреките постоянни разходи, без разходите за лихви, за които схематично е представено счетоводното им отчитане чрез сметка 6141 и сметка 6142. По този начин се измества значението на счетоводните сметки от гр. 70, отчитащи приходите от продажби, които по структура и предназначение са операционно-резултатни. Целта е резултатът, определен чрез тях, който трябва да бъде отнесен по крайно предназначение, да се равнява на брутната оперативна печалба, а чрез аналитичните сметки към синтетична сметка 123 Печалби и загуби от текущата година да се отразява счетоводната печалба за всеки вид оперативна дейност, както и за неоперативната дейност, преди и след начисляването на корпоративните данъци.

Салдата на аналитичните счетоводни сметки към синтетичните сметки за отчитане на приходите от продажби на нощувки, преди тяхното приключване и

отнасяне по функционално предназначение по дебита или по кредита на аналитична сметка 1231 Печалби и загуби от текущата година, от дейността на отдел „Нощувки в хотела“, ще бъдат равни на брутната оперативна печалба, дезагрегирана според видовете помещения за настаняване на гостите, които може да предлага хотелът, съгласно т. нар. „ревеню мениджмънт“ и начина на формирането на цените (което е представено в края на следващия параграф, в изложението на научната разработка).

В ***параграф 2.3.*** *Оптимизиране счетоводното отчитане на себестойността, за целите на ценообразуването в хотелиерството* авторът предлага обособяване на счетоводни сметки от Раздел 8 на Примерен национален сметкоплан, допълнен с шифри на сметките (СА „Д. А. Ценов“ - Свищов, изд. през 2012 г.), с цел систематизирането на информация, която не е регламентирана като задължителна съгласно счетоводното и данъчното законодателство, а е предназначена за задоволяване на информационните потребности на управленския счетоводен анализ.

Класифицирането на разходите по „центрове на отговорност”, на преки и на непреки разходи, на променливи и на постоянни разходи, както и според икономическото им съдържание и същност, и след това разпределянето им по функционално предназначение, съгласно счетоводното законодателство, не е достатъчно. Необходимо е систематизирането на информация, която да улесни ценообразуването на туристическите хотелиерски услуги. Това, което отличава хотелиерското обслужване от производствената дейност, е че цените за резервациите обикновено се формират и продажбите се договарят въз основа на тях, с туристическите посредници, много преди фактически да бъдат извършени разходите за предстоящия туристическия сезон.

Раздел 8 се наименува като *„Обекти на отчитане в управленското счетоводство“* и се въвежда следната персонализация на счетоводни сметки:

Група 80 Основни счетоводни сметки в управленската счетоводна отчетност

- сметка 801 Вътрешни разчети – управленско счетоводство
- сметка 802 Продадени туристически хотелиерски услуги
- сметка 8031 Надценка
- сметка 8032 Отбив от цената

Група 82 Разходи, класифицирани за целите на управленското счетоводство

- сметка 821 Променливи преки разходи
- сметка 822 Променливи непреки разходи
- сметка 822 Постоянни преки разходи
- сметка 824 Постоянни непреки разходи
- сметка 8251 Смесени преки разходи
- сметка 8252 Смесени непреки разходи

Група 83 Себестойности

- сметка 8310 Пълна себестойност на туристическите пакети и резервации - тъй като ще бъде в кореспонденция със сметка 802 Продадени туристически хотелиерски услуги, сметка 8031 Надценка и сметка 8032 Отбив от цената, трябва да има същите аналитични нива, а те могат да бъдат например:

- ✓ Аналитична сметка 83101 – Пълна себестойност на нощувките в двойна стая – по 2 човека, без изхранване
- ✓ Аналитична сметка 83102 – Пълна себестойност на нощувките в двойна стая – по 2 човека, с All inclusive
- ✓ Аналитична сметка 83103 – Пълна себестойност на нощувките в студио – по 3 човека, без изхранване
- ✓ Аналитична сметка 83104 – Пълна себестойност на нощувките в студио – по 3 човека, с All inclusive
- ✓ Аналитична сметка 83105 – Пълна себестойност на нощувките в едностаен апартамент – по 4 човека, без изхранване
- ✓ Аналитична сметка 83106 – Пълна себестойност на нощувките в едностаен апартамент – по 4 човека, с All inclusive
- ✓ Аналитична сметка 83107 – Пълна себестойност на нощувките в двустаен апартамент – по 6 човека, без изхранване
- ✓ Аналитична сметка 83108 – Пълна себестойност на нощувките в двустаен апартамент – по 6 човека, с All inclusive

- сметка 8311 Общо разходи за дейността на отдел „Нощувки в хотела“
- сметка 8312 Общо разходи за дейността на отдел „Храни и напитки“

За синхронизиране на управленското счетоводство с финансовото счетоводство, е предложена иновативна методика и специфична хронологична последователност за отчитане на стопанските операции.

Оборотите на сметка 821 Променливи преки разходи, сметка 822 Променливи непреки разходи, сметка 823 Постоянни преки разходи и сметка 824 Постоянни непреки разходи ще осигурят необходимата информация, за вече изминал период, за ценообразуването според прогнозната заетост в хотела, като размерът на всички разходи съставлява пълната себестойност за конкретни туристически пакетни услуги в хотела. Освен това, аналитичностите по сметка 802 Продадени туристически хотелиерски услуги, сметка 8031 Надценка и сметка 8032 Отбив от цената, както и съпоставката на същите с аналитичностите към сметка 8310 Пълна себестойност на туристическите пакети и резервации, позволяват проследяването на различните ценови политики във времето, за всеки пазарен сегмент.

Представен е ревеню мениджмънтът, като един сравнително нов метод за оптимизиране на приходите, който използва динамичното ценообразуване като основа за получаване на най-доброто съотношение между цена и заетост. Той може да бъде допълнен с управленски-счетоводен анализ на база показателя „еквивалентна заетост“, и във връзка с това бюджетирането на пределния доход и пределната стойност за стая (нощувка) за определен период от време.

Счетоводното отчитане на приходите в хотелиерството, организирано на аналитично ниво, според различните подходи за формиране на тези приходи и видовете цени, може да подпомогне съпоставянето на същите, в процентно съотношение, с направените разходи за основната дейност – „настаняване“, и да се определи рентабилността от продажбите за всеки един пазарен сегмент, в който хотелът е оперирал в минало време. В контекста на системата USALI и нейното внедряване към дадена хотелиерска дейност, с настоящото научно изследване, се предлага модификация на отчета за дейността на отдел „Нощувки в хотела”, с възможност за интегриране според конкретиката на прилагания ревеню мениджмънт. Данните от това съпоставяне биха могли да бъдат използвани за планиране на дейността, за по-реалистични прогнозни очаквания спрямо печалбата, както и за оптимизиране на ценообразуването.

Показателите за измерване и анализ на цените, подчертаващи естествените икономически закономерности, които са характерни за хотелиерската дейност, предопределят вида на систематизацията на данните, необходими за информационната осигуреност на същите. Някои от тях се различават от стандартната обобщена информация, която може да се генерира чрез счетоводни справки от финансовото счетоводство. За решаването на този проблем е предложено създаването на нови небалансови счетоводни сметки от Раздел 8.

Въвеждането на втора система от счетоводни сметки, към приложимия сметкоплан на предприятието, позволява едновременно отчитане на стопанските операции съгласно счетоводните стандарти и съответното данъчно законодателство, и в същото време водене на управленска (вътрешна) счетоводна отчетност за целите на финансовия мениджмънт.

В ***параграф 2.4.*** *Апробиране на факторния модел като приложение в управлението на дейността в ресторанта към хотела* се формулира решение за оптимизиране на счетоводното отчитане и анализа на разходите за ресторанта на „блок-маса" или „шведска маса", в туристическите хотели.

Проблем в хотелите, които предоставят този вид услуги, свързани с изхранване и чиято цена е включена в една обща с тази на нощувките, е отчитането и ефективния контрол върху пълното влагане на отпуснатите, от складове и хладилни помещения, хранителни стоки в готовата кухненска продукция. Следенето за промяна в цените на доставките на стоките в разгара на туристическия сезон (познато в практиката още като „Food and Beverage Cost Control"), изчисляването на т. нар. „храноден" и „напиткоден", и честите инвентаризации за установяване на наличностите към даден момент, във връзка с отчитането на стойността на основните преки разходи - вложените хранителни стоки - за определен период, са обективно необходими.

Очертани са особеностите на дейността на ресторанта на „блок-маса" или „шведска маса", като обект на отчетността. Направена и сравнителна характеристика с ресторанта на свободна консумация.

За отчитането на реализираната продукция чрез блок-маса, първичният документ, който се изготвя обикновено е Протокол за изнесена готова продукция и стоки. Начинът на движение на документите е необходимо да съответства на

счетоводното отразяване на информацията по счетоводните сметки – т.е. зачисляване на получените стоки по дебита на съответните материални сметки и изписване по отчетна стойност спрямо готовата продукция или реализираната стока, в кредита. Неправилно би било, ако изписването се отразява директно в момента на получаването на стоките. Това означава, че липсва организирана аналитична отчетност, която да носи информация за извършените разходи за дейност „нощувки" и отделно за дейност „хранене". Всичко това може да доведе до отказ от правото на признаване на данъчен кредит съгласно ЗДДС, както и до незаконосъобразно увеличаване на финансовия резултат на дружеството по ЗКПО, съответно определяне на допълнителен дължим корпоративен данък и лихви във връзка с това.

Изследвано е практическото приложение на факторния модел, при управление на дейността на тези ресторанти. Използвани са количествени методи и аналитични модели, както и емпирични данни. В Таблица 1. са отразени изчислителните процедури за анализ чрез техниката абсолютни разлики, при факторен модел от мултипликативен тип, който има следния технологичен модел:

$X = R * Z$ *(3)*, където: X – обща стойност на разхода;

R – брой хранодни; Z – стойност на хранодена; или

*Обща ст-ст на разхода = Бр. Хр-дни * Ст-ст на Хр-дена*

Таблица 1. Факторен анализ чрез техниката "абсолютни разлики"

	Δ X – изменен. на Общ. Ст. на Р-да (в лв.)	X ¹ - за текущия период - 2015 г. (в лв.)	X º - за базис-ния, предхо-ден период - 2014г. (в лв.)	R ¹ - Бр. храно-дни 2015 г.	R º - Бр. храно-дни 2014 г.	Z ¹ - Ст-ст на храно-дена 2015 г. (в лв.)	Z º - Ст-ст на храно-дена 2014 г. (в лв.)	Влияние на фактор R /Бр. храно-дни /	Влияние на фактор Z /Ст-ст на храно-дена/ (в лв.)	Общо влияние и на двата фактора /проверка/ (в лв.)
	$\Delta X = X^1 - X^o$	$X = R * Z$						$Z^o * (R^1 - R^o)$	$R^1 * (Z^1 - Z^o)$	
	кол. 1	*кол. 2*	*кол. 3*	*кол. 4*	*кол. 5*	*кол. 6*	*кол. 7*	*кол. 8*	*кол. 9*	*кол.10 =1 = 8 + 9*
м. Май	**831**	2 974	2 143	166	149	***17,92***	***14,38***	**245**	**586**	**831**
м. Юни	**-23 167**	29 760	52 927	4 468,5	6 322	***6,66***	***8,37***	**-15 517**	**-7 650**	**-23 167**
м. Юли	**-13 374**	35 187	48 561	5 027,5	7 621,5	***7,00***	***6,37***	**-16 528**	**3 154**	**-13 374**
м. Авг.	**-6 043**	41 062	47 105	6 534	7 249,5	***6,28***	***6,50***	**-4 649**	**-1 394**	**-6 043**
м. Септ. и м. Окт.	**-9 680**	17 887	27 567	2 458	3 999	***7,28***	***6,89***	**-10 623**	**943**	**-9 680**

Промяната в резултативния показател, в Таблица 1., определя тенденцията, а тя е равна на съвкупното влияние на факторите, в стойностно изражение. Тъй като нарастването на разходите в дадено предприятие обикновено има негативен икономически ефект, положителното изменение на общата стойност на разхода, както и на отделните фактори - брой хранодни и стойност на хранодена, в повечето случаи се тълкува съответно като отрицателна тенденция и като отрицателно влияние. Въпреки това е възможно, повишената стойност на хранодена да се свързва и с подобреното качество на готовата кухненска продукция, а това от своя страна да се дължи на вложени по-скъпи хранителни стоки. Поради тази причина е необходимо, съставът на разходите да бъде изследван по-подробно, посредством детайлизирани счетоводни и складови справки за доставните цени по отделни асортименти.

В заключение, счетоводното отчитане на основните разходи за блок-маса е необходимо да бъде обосновано документално с Протокол за изнесената готова продукция и стоки, ежедневно и при всяко изхранване на настанените гости, а чрез способа инвентаризация, в края на месеца, да се установяват евентуалните различия, като когато те са съществени, едновременно и причините довели до тях.

Чрез систематизирания в изложението на дисертационния труд модел за факторен анализ, се предлага решение за оптимизиране на финансовото управление на преките разходи за блок-маса („шведска маса”), по метода на „Cost control”, с цел повишаване на икономическата ефективност при производството на кухненска продукция, и едновременно с това постигане на по-висок стандарт по отношение на факторите цена и качество, при задоволяване на потребителските нужди на клиентите на туристически хотели, със сезонен или с целогодишен характер на дейността.

ГЛАВА ТРЕТА. Финансово-счетоводен анализ и прогнозиране на хотелиерската туристическа дейност

В ***параграф 3.1.*** *Аргументи за изследване на сезонните колебания и представяне на избраните обекти с емпирични данни*

Необходимостта от изучаването на сезонността на туристическата индустрия се определя от: комплексното влияние на природно-климатичните

условия върху процеса на ценообразуване на туристическите услуги, обема на туристопотока, печалбата на туристическите фирми, както и възможностите за разработване на стратегии за ограничаване на отрицателните ефекти и удължаване на сезона. Сезонните колебания имат важно икономическо значение, а факторите, свързани с тях, определят продължителността на туристическия сезон.

Неравномерното разпределение на туристическото търсене във времето в резултат на сезонния фактор води до отрицателни последици, като намаляване на ефективността на използване на материалната база, намаляване обема на приходите от продажби на услуги, реализиране на значителни загуби в определени сезони и месеци от годината, както и намаляване на годишните печалби.

Влиянието на сезонността върху хотелиерския бизнес най-осезателно може да се отчете посредством реализираните продажби, както и приходите от тях. Те разкриват степента на експлоатация на хотелите, продължителността на туристическия сезон, сезонната и годишната заетост на човешките ресурси и равнището на разходите, които туристите правят по време на престоя си.

В сегашното изследване се метрифицират и сравняват сезонните колебания в дейността на два вида представители на българската туристическа индустрия – морски и градски хотел. За целта са проучени данни [3] за общо четири предприятия, част от които са следните обекти:

- Хотел & СПА Астера **** - к.к. Златни пясъци, част от групата „A Hotels";
- Хотел Балнео & СПА Азалия **** - к.к. Св. Св. Константин и Елена, също част от групата „A Hotels";

[3] След регистрация, в платформата X3Analyses Basic, е изтеглена информация, във файлов формат MS Excel, за междинните финансови отчети по тримесечия за четиригодишния период 2014 г. - 2017 г.

Интернет страница, на която се намира платформата X3Analyses Basic е http://www.x3analyses.com/

X3Analyses е приложение за финансов анализ, разработено и поддържано от Балкан Сървисис ООД и Сервиз Финансови Пазари ЕООД - дъщерно дружество на Българска фондова Борса - София АД.

.

- Хотел Форест Бийч ****, Хотел Магнолиите ***, Вили Ропотамо Лотос, Вили Ропотамо Мезонет, Вили Ропотамо ** и Вили Холидей **, които се намират в южното Черноморие и са част от Ваканционно селище Приморско клуб;
- Пет-звездния Шератон София Хотел Балкан, разположен в сърцето на гр. София.

Търговските дружествата на представените по-горе стопански организации са избрани за целите на емпиричното проучване в дисертационния труд, тъй като се предполага, че анализа и сравнението на крайния аналитичен продукт, отнасящ се съответно за всяко едно от тях, ще способства за откроването на съществените различия и специфики, свързани с функционирането на черноморския туристически хотел и отделно с това на градския хотел, което от своя страна е породено от характера на сезоните колебания, и активните и неактивните периоди на заетост.

В ***параграф 3.2.*** *Извеждане на алгоритми за измерване на сезонността на оперативните приходи и оперативните разходи* са метрифицирани очакваните данни, за 2018 г., на статиите за оперативната дейност в Отчета за всеобхватния доход, на Астера I ЕАД - Варна, Азалия I ЕАД - Варна, Приморско клуб ЕАД - Приморско и София Хотел Балкан АД - София, и са представени в приложенията към дисертационния труд. За изчисляването им е приложен методът на отношенията на фактическите към изгладените стойности, а за обобщаването на крайните информационни продукти е използван методът на графичното изобразяване.

В контекста на предмета на анализа на финансовите отчети, динамичният анализ може да се прилага при измерването на тенденцията на развитие на всеки обект на счетоводно отчитане и на дисбалансите на неговите стойности, във времето.

Съществува в определена степен пропорционална зависимост между движението в стойността на приходите от основна дейност и движението в стойността на оперативните разходи. Затова е изследвана сезонността на: оперативните приходи; всички разходи по икономически елементи, без начислените амортизации – материали и енергия, възнаграждения, външни

услуги, други оперативни разходи, обезценка и провизии; както и общата сума на оперативните разходи.

Под „Оперативни приходи (EBITDA)" в настоящото емпирично проучване, се има предвид оперативната печалба преди лихви, данъци и амортизации, или още това е разликата между оперативните приходи и общата сума на оперативните разходи. В счетоводната практика, свързана с отчитането на дейността на предприятията от хотелиерството, начислените разходи за амортизации обикновено имат висока стойност и постоянен характер, като в повечето случаи на практика се прилага линейният метод на амортизация, както в данъчния, така и в счетоводния амортизационен план. Не е известно, че този вид разход е бил отчитан в зависимост от туристическата активност и заетост в проучваните хотели през изследваните отчетни години.

Чрез помощта на графичните изображения, които са краен информационен продукт от измерването на сезонността и прогнозирането на елементите на хотелиерската туристическа дейност от Отчета за всеобхватния доход на избраните дружества с емпирични данни, са разкрити тенденциите на тяхното развитие, представена е общата картина на икономическата ефективност от финансовото управление на оперативните разходи и оперативните приходи, и е анализирана заетостта в хотела, както за изминал така и за бъдещ времеви период.

В ***параграф 3.3.*** *Анализ на счетоводните и метрифицираните прогнозни данни за оперативна дейност* са представени част от изводите и тълкуванията на аналитичен продукт, за получаването на който са обработени емпирични данни чрез следните видове методи:

- сравнения, от които вертикален анализ и хоризонтален анализ;
- коефициентен анализ;
- икономическа статистика – екстраполационен анализ [4] и графичен метод за обработка на динамични редове (по-подробно в предходния параграф на дисертацията и приложенията към нея).

[4] В статистиката чрез екстраполация се нарича оценката на стойността на един признак за период, намиращ се извън целия времеви отрязък T, за който има налични данни. Основният инструмент при екстраполацията е аналитичния модел на тренда, построен чрез емпирични данни за времевия отрязък T.

Изброените методи за анализ са приложени в счетоводни аналитични модели, които се реализирани чрез информационната основа на Отчета за всеобхватния доход (съгласно МСФО/МСС), поради което могат да бъдат характеризирани като финансов анализ в тесния смисъл, или като анализ на финансовите отчети.

Хоризонталният и вертикалният анализ са използвани комбинирано.

Чрез коефициентния анализ е разкрита динамиката в зависимостите между различни отчетни данни, представени във финансовите отчети, а това от своя страна улеснява интерпретирането на балансовите връзки и определянето на тенденциите в развитието на изследваните предприятия.

Структурният и хоризонталният анализ, съчетани с коефициентни съотношение за рентабилността и ефективността, и приложени в счетоводно аналитичния модел „Оперативни приходи – Оперативни разходи (без амортизациите) = Нетни оперативни приходи EBITDA", с отчетни стойности за минали и прогнозни периоди, позволяват метрифициране на детайлизирана информация и идентифициране на перспективите на тенденциите, в една обща финансово-счетоводна картина на хотелиерската туристическа дейност.

В ***параграф 3.4.*** *Мултипликационен ефект на периодичността в динамиката върху финансово-икономическото състояние* са изчислени коефициентите на финансово-икономическото състояние ($\sqrt[3]{Кл*Кфа*Кеф}$) на проучените предприятия, като след това техните стойности и изменения са съпоставени с тези на сезонните индекси (S`ij) [5] на брутните оперативни приходи от продажби на туристически услуги в хотелите. Свързаната с това аналитична информация е представена в приложенията към дисертационния труд.

С нарастването на сезонните колебания в рамките на цикличността (т. е. една отчетна година) намалява нивото на финансово-икономическото състояние и обратното.

Сезонността може да промени стойността и да моделира структурата на активите, привлечения и собствения капитал, и на приходите и разходите, в

[5] Сезонните индекси са измерени чрез метода на фактическите към изгладените стойности, което е описано във втори параграф към трета глава на изследователския труд.

резултат на естествения ход на стопанските събития, но не може да ги балансира, тъй като това е свойство на други процеси – управляващи.

Сезонният индекс на оперативните приходи измерва заетостта в хотела, а сезонният характер на дейността – силата на времевия контраст между активните и слабите периоди от финансовата година. Следователно:

$$S`ij = \text{Сезонен индекс} \neq \text{Сезонност на дейността} = \Delta S`ij \qquad (4)$$

Анализът на финансовите отчети на туристическите хотелиерски предприятия, посредством коефициента на финансово-икономическото състояние и индекса на сезонност на оперативните приходи, позволява да се идентифицират и оценят причините довели до промяна на равновесието на елементите на финансовата система на бизнес организацията, вкл. имуществената и капиталовата структура, както и способността за обслужване на текущите задължения и ефективността от използването на ресурсите, в хода на обичайната дейност.

В **заключението** на дисертационния труд са представени резултатите от направеното изследване. Отделено е място на постиженията с теоретичен и практико-приложен характер. Обобщени са анализираните теоретични, нормативни и емпирични постановки и на тази основа аргументирано са формулирани изводите и резултатите от изследването на възможностите за оптимизиране на счетоводното отчитане на дейността на предприятията от хотелиерството. В тази връзка обосновано е предложен инструментариум от научно изградени методи, чрез които се създава актуално и оптимално информационно осигуряване на мениджмънта, чрез счетоводно-отчетния процес, анализа и прогнозирането в изследваните обекти.

В обобщение, може да се твърди, че е постигната основната цел на изследователския труд и тезата е валидирана. В практико-приложен и теоретико-методологичен аспект, са очертани възможностите за оптимизиране на счетоводното отчитане, анализа и прогнозирането на дейността на предприятията от хотелиерството, и те могат да бъдат предпоставка за повишаване на конкурентоспособността.

Настоящата научна разработка не претендира за изчерпателност и пълнота по отношение на изследваните методични и практико-приложни проблеми в счетоводните системи на хотелите. Проучените икономически теории, счетоводно нормативни бази, данъчни и специализирани регламентации, както и аналитико емпиричните данни, представляват само част от аспектите, свързани със счетоводството, анализа и прогнозирането на дейността на хотелиерите. Посочените, в изложението, възможности за оптимизиране на счетоводното отчитане са предпоставка за последващи нови изследвания в очертаната тематична област, като поставят основа за бъдещи проучвания на теорията и практиката на счетоводството.

IV. СПРАВКА ЗА ОСНОВНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Въз основа на задълбочени теоретични изследвания на специализираната научна литература и приложимата нормативна уредба по темата на дисертационния труд са изведени икономическите характеристики и са обособени ключовите особености в организацията и счетоводното отчитане на дейността на предприятията от хотелиерството.

2. Следствие съдържателен анализ в аналитичен разрез на разходите в приложените форми на оперативни отчети в Унифицираната система от счетоводни сметки USALI е съставена матрица на класификацията на разходите, с цел оптимизиране и унифициране на счетоводното им отчитане в предприятията от хотелиерството.

3. Посредством практическо прилагане на данни с примерен характер, се представят информационните възможности на аналитичните счетоводни сметки за отчитане на данък върху добавена стойност, насочени към систематизиране на счетоводната информация в зависимост от приложимата данъчна ставка и правото на приспадане на данъчен кредит за туристическия хотел.

4. В резултат от използване на метода на математическото моделиране, се предлага иновативен метод за организация на счетоводното отчитане на приходите и разходите за дейността на хотелите, при който се очертава възможността резултатът, определен чрез счетоводните сметки за отчитане на приходите от продажби, които по структура и предназначение са операционно – резултатни, да се равнява на брутната оперативна печалба, а чрез аналитичното отчитане към сметката за печалбите и загубите от текущата година, да се отразява счетоводната печалба за всеки вид дейност, както преди, така и след начисляване на корпоративните данъци.

5. Аргументирано се обосновава необходимостта от осигуряване на отчетна информация за изминал период от време, във връзка с ценообразуването според прогнозната заетост в хотела, като размерът на всички разходи, отразени чрез способите на управленското счетоводство, ще формира пълната себестойност на

конкретните хотелиерски пакетни услуги. В този контекст се предлага въвеждане на специфична система от счетоводни сметки в индивидуалния сметкоплан на предприятието, което да способства за синхронизираното законосъобразно отчитане на стопанските операции и целесъобразното водене на управленска счетоводна отчетност за потребностите на финансовия мениджмънт.

6. Посредством реални практически данни се апробира приложението на факторния модел за анализ, като рационално решение за оптимизиране на отчетния процес и управлението на основните преки разходи за дейността в ресторанта на блок-маса („шведска маса"), функциониращ към хотела, по метода на „Food and Beverage Cost control".

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

А. Статии

1. Илийкова, Й. (2016). Възможности за оптимизиране счетоводното отчитане на хотелиерската дейност в контекста на облагането й с данък добавена стойност. *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти",* Свищов, АИ „Ценов", Книга 11 – 2016 г., с. 325 - 339. ISSN 1313-6542

2. Илийкова, Й. (2017). Възможности за оптимизиране счетоводното отчитане при ценообразуването в хотелиерството. *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти",* Свищов, АИ „Ценов", Книга 13 – 2017 г., с. 339 - 350. ISSN 1313-6542

3. Илийкова, Й. (2018). Възможности за оптимизиране на счетоводното отчитане и анализа на разходите, свързани с ресторанта на „блок-маса" или „шведска маса" в хотелиерството. *„Диалог".* Електронно списание, издание на СА „Д. А. Ценов" – Свищов, брой 3, 2018 г., с. 72 - 87. ISSN: 1311-9206
Интернет страница: https://dlib.uni-svishtov.bg/handle/10610/3946

Б. Научни доклади

1. Илийкова, Й. (2016). Особености в счетоводните и данъчните аспекти на туристическите услуги, предоставени от хотелиер. *Сборник с доклади:*

„Търговският и туристическият бизнес в условия на интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж: Кръгла маса с международно участие“, по случай 25 години от създаването на Катедра "Търговски и туристически бизнес" към СА "Д. А. Ценов" – Свищов, 21 окт. 2016 г.: Т. 2., Свищов, АИ „Ценов“, с. 380 - 385. ISBN 978-954-23-1151-5

2. Илийкова, Й. (2017). Методологични и иновативни аспекти при генерирането на счетоводна информация за финансовото управление в туристическия хотел. *Сборник с доклади: „Финансово-икономическата интеграция на България в ЕС за 10 години членство - предизвикателства и перспективи“.* Научно-практическа конференция с международно участие, организирана от СА "Д. А. Ценов" – Свищов и Съюза на икономистите в България, на 09 и 10 ноември 2017 г., Свищов, АИ „Ценов“, с. 288 - 294. ISBN 978-954-23-1378-6

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Долуподписаният докторант ***Йорданка Миткова Илийкова,*** в задочна форма на обучение към катедра „Счетоводна отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов,

декларирам, че:

Дисертационният труд в общ обем от 251 страници на тема: ***„Счетоводни аспекти на дейността в предприятията от хотелиерството“*** представлява собствена научна продукция на автора. В него са използвани авторски идеи, текстове и визуализация чрез съответните фигури (вкл. схеми и графики), таблици и формулен апарат, като са спазени всички изисквания на Закона за авторското право и сродните му права чрез надлежно цитиране и позоваване на чужди авторови мнения, както и данни. Постигнатите в дисертационния труд резултати и изведените научни приноси са оригинални и са заимствани от изследвания и публикации, в които авторът има участия. Научните резултати, които са получени и/или публикувани от други автори, са надлежно цитирани. Представената от автора информация, в приложенията, за елементите на междинните финансови отчети на изследваните предприятия, за целите на разработването на финансово-счетоводния анализ и прогнозиране на хотелиерската туристическа дейност, както и от отчетните справки на други проучвани стопански единици, съответстват на обективната истина.

м. ноември 2018 г. Декларатор:……...

гр. Свищов /Йорданка М. Илийкова/