



**РОЛЯТА НА СЧЕТОВОДСТВОТО ПРИ УПРАВЛЕНИЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА
УСЛУГИ ОТ МАШИННО-ТРАКТОРНИЯ ПАРК
THE ROLE OF ACCOUNTING IN THE COST MANAGEMENT OF
SERVICES PERFORMED BY THE MACHINERY PARK**

**Ваня Георгиева
Vanya Georgieva**

E-mail: georgieving@mail.bg

Abstract

The main task of the modern management of enterprises is to ensure management of expenses. The total amount of those depends to a great extent on the capacities of the managers to optimize the values of expenses while preserving the quality of the marketed product. Inline with this, we may argue in favour of recognising the expenses for services offered by the machines-and-tractors fleet as subject to management. The aim of an accounting system ensuring management of the expenses for the machines-and-tractors fleet is not just to identify and trace in time the work processes related to the forming of the operative costs, it also aspires at producing some indicators which could serve as an instrument of sustainable utilization of resources, control and decisions-making with a view to the maximizing the efficiency of each individual enterprise and of the entire agriculture sector as a whole. To achieve this the following directions should be followed: development of an accounts chart containing the necessary indicators to allow generating of reports to the management; regulate the documents turnover in accordance with the information required and reported in the synthetic and in the analytic accounts according to their economic contents; selection of an appropriate model of accounting for the expenses and calculating of the costs; development of a procedure for converting the accounting data into information for the management.

Key words: accounting, cost, machine-tractor park, agriculture.

ВЪВЕДЕНИЕ

Главна задача на съвременното управление на предприятието е управлението на разходите. Техният общ размер в значителна степен зависи и от възможностите на управляващите да оптимизират стойностите им при запазване на качеството на предлагания продукт. В този ред на мисли може да се твърди, че разходите за услуги от машинно-тракторния парк са обект на управление.

Основните функции на управление на разходите в съвременните условия са свързани с функциите на класическото управление. Lambovska обвързва управлението на разходите "...с приложение на управленските функции (планиране, организиране, насочване, контрол) по отношение на разходите

на предприятието" (Lambovska, 2006, s. 23). Според Savov "...функциите на управление на разходите включват: планиране, организация и отчитане на разходите, анализ на величината и изменението на разходите, контрол на разходите и мотивация за намаление на разходите" (Savov, 2008, s. 40).

Управлението на разходите за услуги от машинно-тракторния парк в предприятието обединява:

- изготвяне на дългосрочни и краткосрочни планове за разходите в предприятието, което произтича от управленската функция *планиране*;
- организиране и регулиране на ресурсите в обхвата на машинно-тракторния парк, което е свързано с функцията *организиране*;
- мотивиране и насочване на персонала за реализация на заложените в плановете параметри, което произтича от функцията *мотивиране*;
- събиране, измерване, запис и обработка на информацията относно извършените разходи, т.е. *счетоводно отчитане*;
- контрол на изпълнението, което е свързано с управленската функция *контрол*;
- анализ на резултатите и обратна връзка.

Основната цел на изследването е да се анализира ролята на счетоводството при управление на разходите за машинно-тракторния парк в земеделието.

МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ

Изясняването на ролята на счетоводството при управление на машинно-тракторния парк в земеделието включва проучване и систематизиране на широк кръг от българска и чуждестранна литература и интернет източници. Практическите проучвания се основават на проведени консултации с ръководители и счетоводители в структури, осъществяващи земеделска дейност със собствен или с нает машинно-тракторен парк.

РЕЗУЛТАТИ И ОБСЪЖДАНЕ

Отделните функции на управление на разходите не са откъснати една от друга. Напротив, освен че са свързани помежду си, те и взаимно си влияят.

Планирането на разходите за услугите от машинно-тракторния парк е неразривно свързано с цялостното планиране на машинно-тракторния парк в предприятието, което се осъществява в следните направления:

- състав на машинно-тракторния парк;
- работа на парка чрез разработване на Календарен план и на Производствени планове по периоди;
- поддръжка и ремонт чрез разработване на План за ремонта и поддръжката на МТП;
- разходи и приходи чрез разработване на бюджети за МТП.

Планирането на състава на машинно-тракторния парк е обусловено от инвестиционната програма на предприятието, от финансовите му възможности, от избора на организационна форма за осигуряване на механизирани услуги и т.н.

Планирането на работата на машинно-тракторния парк намира реализация в т.нар. *Календарен план* или наречен още *Организационен план*. В него се предвиждат редът, начинът и времето за извършване на механизирани работи в земеделското стопанство. Определят се видът на работата и площта, върху която трябва да се изпълни, агротехниката, която ще бъде приложена, параметрите на механизиранията услуга, календарните срокове за извършване на съответната работа, съобразени с местните условия и състоянието на времето. Календарният план се съставя в началото на отчетния период, но и ежедневната работа следва да се планира, като се имат предвид наличните машини и персонал. Това става в т.нар. *производствени задачи*, които се съставят за всеки пет, десет и т.н. дни. Бригадирът (или агрономът) определя и дневна производствена задача на всеки тракторист.

С Календарния план се съобразява и т.нар. *План за поддръжката на машинно-тракторния парк*. Той има съществено значение за пълното използване на мощността на машините, увеличаване на продължителността им на живот и намаляване на разходите за поддържането им. Оперативното планиране и контрол на техническото обслужване дава възможност да се осигури навременно изпълнение на работата.

Следващият етап от планирането е свързан с определянето на необходимите разходи за изпълнение на всяка една механизирана операция чрез изготвяне на финансови планове или т.нар. *бюджети*. И ако до този етап в планирането на машинно-тракторния парк са включени усилията на агрономи, машинни инженери и други специалисти в областта на земеделието, то точното бюджетиране на разходите и приходите не може да се осъществи без участието на счетоводителите. Необходимо е да се бюджетира всеки елемент на разходите – горива, смазочни материали, амортизации, застраховки, труд и т.н., за всяка механизирана обработка за всяка култура, както и очакваните приходи. Различаваме основни бюджети (бюджет на баланса и бюджет на отчета за приходите и разходите) и оперативни бюджети (бюджет на материалните запаси, бюджет на доставките, бюджет на паричния поток, бюджет на трудовите ресурси, бюджет на оборотния капитал и т.н.). Бюджетирането дава възможност да се предвидят необходимите средства за осъществяване на дейността и очакваните приходи от нея. То е основа и за осъществяването на системен контрол върху отклоненията и търсене на отговорност. Точното планиране на разходите е изключително важно, ако предприятието е възприело подхода да изчислява себестойността на механизирани обработки на базата на планираните непреки разходи.

След планирането на състава, работата, поддръжката, приходите и разходите на машинно-тракторния парк в предприятието следва организиране на ресурсите за постигане на планираните цели. То „...включва обособяването на ресурсите в звената на организацията, създаване на трайни връзки между тях (обвързаност), разпределяне на дългосрочно използваните ресурси, конкретизация на задачите, осигуряване на ресурси за

изпълнение на задачите, техническо и информационно осигуряване на задачите, в т.ч. конкретното инструктиране на персонала. Така на основата на плана се създават условия за съгласувани действия (по време, място и осигурени ресурси) и ясно се определя отговорността за резултатите" (Zlatev, 1999, s. 142).

Организирането на работата и поддръжката на машинно-тракторния парк е свързано с мястото му в организационната структура на предприятието. Най-често в практиката се среща вариантът, при който този парк е обособен като самостоятелна структура – звено, отдел, която може да бъде с основно или спомагателно предназначение. Организирането на отдела като цяло е съвкупност от организирането на работните места в неговия обхват. "Организирането на работното място е система от мероприятия за целесъобразно съединение на живия и овеществения труд в рамките на работното място, т.е. целесъобразна дейност по експлоатирането и обслужването на разположените на територията на работното място машини, съоръжения, апаратури, инсталации и други от работника или бригадата (групата) работници" (*Economic Encyclopedia*, 1984, том II, p. 134). То обхваща материално-техническото снабдяване, поставянето на ежедневните производствени задачи, контрол върху тяхното изпълнение, първичната отчетност. Отделните или няколко работни места в рамките на машинно-тракторния парк може да бъдат обособени като центрове на разходите. Няколко центъра на разходите може да бъдат обединени в центрове на отговорност, които са свързани с възможностите за въздействие върху разходите. Дефинирането на центрове на разходите и центрове на отговорност дава възможност да се осигури контрол върху ефективността на отделните производствени звена, да се сравняват разходите и резултатите им, да се подобри точността и детайлността при изчисляването на разходите.

Рационалната организация предполага създаване на условия за високо-производително обслужване на машините от персонала при най-малък разход на ресурси и постигане на най-благоприятни икономически резултати за предприятието. Липсата на ясно определени права, задължения, функции и отговорности на служителите, липсата на координация между тях е основна слабост в организацията на работа в някои структури в сектора на земеделието. Практиката показва, че добро решение при предприятия с голям машинно-тракторен парк е създаването на диспечерски служби, чиято задача е да организират и контролират оперативно работата на този парк. Те поставят производствените задачи в началото на деня, контролират тяхното изпълнение и приемат извършените работи.

Изключително важна задача на управлението е да се мотивират хората, които работят в предприятието, в частност в структурата на машинно-тракторния парк, да се подбуждат към ефективна работа и използване на собствения си потенциал. "Практиката показва, че постигането на целите на организацията до голяма степен зависи от човешкия фактор и в много случаи именно той определя нейната успешна или неуспешна реализация" (Idriz, 2011, s. 24). Въпросът е как управлението на предприятието да мотивира

персонала да намали разходите, да подобри качеството на услугите, да увеличи производителността на труда и т.н.? Обучението на работното място, курсовете за повишаване на квалификацията, посещението на семинари са особено полезни при иновации на технологиите, въвеждане на нови сортове, внедряване на нови машини, използване на нови хербициди, средства за растителна защита и т.н. Добрите социални отношения в колектива, сигурността на работното място, осигуряването на благоприятни условия на работа, оценяването и израстването в кариерата са също важни за мотивацията на персонала. Прилагането на ефективна система за заплащане на труда, която отчита постигнатите резултати от всеки служител, е важен фактор за задържането на качествените човешки ресурси (Dimova, 2013).

Контролът се упражнява върху изпълнението на планови задачи, върху качествените параметри на услугите, върху отклоненията от разходните норми за горива, смазочни материали и т.н. Контролът е процес, с който се цели да се осигури изпълнението на дейностите, постигането на желаните резултати и реализация на поставените цели. Липсата му води до кражби, разхищения, нерационално използване и загуба на ресурси. Контролът е „...основна управленска функция, която има за задача да установи степента на реализация на целите, текущото протичане на процесите и състоянието на външните фактори, които въздействат върху системата (обектът на управление)” (Dilkov & Kamenov, 1989, 21-22). В този смисъл контролът може да бъде предварителен, текущ и последващ. Контролът на разходите за услуги от машинно-тракторния парк включва: определяне на действителното състояние на разходите; сравнение на актуалните данни с планираните; оценка на установените отклонения и тяхното влияние върху себестойност, печалба и т.н.; идентифициране на причините за регистрираните отклонения на разходите.

"Анализът е функция на управлението, използваща инструменти и методи за изследване на обстановка, проблем, ситуация чрез определяне и съпоставяне на свойствата и характеристиките на изследвания обект с установените критерии и показатели с цел определяне състоянието на обекта, неговите особености и тенденции на изменение" (Viktorova, 2014). Той в най-общ смисъл означава разбор, изследване чрез разлагане на получените при контрола на изпълнението резултати. Анализът на разходите (като се започне от традиционния финансово-счетоводен анализ на разходите и се стигне до концепциите за анализ по веригата на стойността, анализ на стратегическото позициониране, анализ на разходите и себестойността, модела разходи–обем–печалба и пр.) помага да се направи оценка на ефективността на използване на всички ресурси на предприятието, да се открият резерви за намаляване на разходите, да се събере информация за подготовката на планове и да се вземат рационални *решения за управление на разходите* (Mokreva et al., 2001).

Какво е мястото на счетоводството в управлението на разходите за услуги от машинно-тракторния парк?

Счетоводството се разглежда като информационна система, самостоятелна функция на управление, контролна система, технология, вид човешка дейност, подсистема на управляващата система и т.н.

Главната роля на счетоводното отчитане като съвкупност от принципи и методи за събиране, обработка, детайлизация и групировка на първична информация е да гарантира обезпечаването на основните управленски функции с необходимата информация. Факт е, че никоя от другите управленски функции "...не дублира дейността по наблюдаване и отчитане състоянието и кръгооборота на активите и пасивите на предприятието" (Dushanov & Dimitrov, 2011, s. 29). Според Dimitrov това е основание счетоводството да бъде обособено като самостоятелна функция на управлението. Като такава тя има своите подфункции.

По отношение на въпроса какви функции изпълнява отчетността, в литературата се открояват определени мнения. Dushanov набляга на информационната и контролната функция (Dushanov, 2003, s. 25). Dimitrov смята, че "...контролът като функция се съдържа в счетоводството. По отношение на управлението счетоводството няма качество на контролна функция" (Dushanov & Dimitrov, 2011, s. 29). Според него в управлението на предприятието счетоводството има само качество на информационна функция. Jotova & Kaneva споделят мнението, че "...едновременно с развитието и усъвършенстването на счетоводството като система за получаване на сведения, т.е. като информационна система, то се развива едновременно и като система за контрол и анализ. Сведенията, контролът и анализът са вътрешно присъщи черти на счетоводството" (Jotova & Kaneva, 2010, s. 12).

Наред с тези основни функции счетоводството има и подфункции. Едни от тях, като организацията, контрола, анализа, обратната връзка, са присъщи на всяка управленска функция, други са свойствени само за счетоводството.

Документалната подфункция е свързана с регистрацията на счетоводната информация – документално и бездокументално. Счетоводството "...трябва да бъде източник на достоверна информация за упражняване на ефективен контрол върху стопанската дейност и за всестранно анализиране и прогнозиране на неговите (на предприятието, доб. от автора) прояви в бъдеще" (Pergelov, 2005, s. 2014). Посредническата подфункция "...се отнася до обслужването на статистическите органи с информация" (Dushanov & Dimitrov, 2011, s. 30). Диагностичната подфункция е свързана с диагностициране на смущения в дейността на предприятието – например натрупване на свръхзапаси от резервни части, превишаване на допустимия разход на гориво, недобро използване на земеделските машини и т.н. Създаваната чрез счетоводството информация е основа за планиране на дейността на машинно-тракторния парк. По този начин се реализира неговата прогностично-предупреждаваща подфункция. Акумулативната подфункция на счетоводството се реализира чрез обработка и представяне на събраната информация по начин, задоволяващ потребителите (главно управлението на предприятието). Pergelov говори за гносеологическата

подфункция, чрез която се "...проявява най-пълно природата на счетоводната отчетност като наука, като сложна форма на творческа човешка дейност, която има голяма познавателна и творческа мощ" (Pergelov, 2002, s. 124). Той разглежда и друга подфункция на счетоводството – възпитателната, която е пряко свързана с контролната. "Благодарение на последната, персоналът на институцията извършва всяка своя дейност стриктно, отговорно, което съдейства за грижливо и пестеливо отношение към собствеността" (Pergelov, 2002, s. 126).

При изпълнение на своята роля счетоводното отчитане на разходите за услуги на машинно-тракторния парк обезпечава планирането с информация, необходима за съставянето на дългосрочни и краткосрочни планове (Календарен план, План за поддръжката и ремонта, Бюджети за разходите, Бюджет за доставките, Бюджет за материалните запаси и т.н.). Информацията трябва да бъде представена във форма, удобна за по-нататъшна обработка и в установените срокове. Разработката на плановете е невъзможна без анализ на данните във времето, което означава, че информацията трябва да бъде представена за определен брой отчетни периоди. При осъществяването на информационна функция за оказаните цели се реализират и спомагателни задачи на счетоводството като обратна връзка и анализ. Обратната връзка означава обмен на информация между отдел "Машинно-тракторен парк", който разработва и прилага плановете, от една страна, и счетоводния отдел, от друга. Този отдел предоставя в счетоводството информация за текущото изпълнение на плановете по показатели и необходимите допълнителни данни за ранна корекция на управленски решения. Що се отнася до анализа, редица показатели за оценка на икономическото и финансовото състояние на организацията се изчисляват на база счетоводни данни, без да е необходима по-нататъшна обработка. За целта е необходимо в аграрното предприятие да има разработена система от показатели и методика за тяхното образуване, обща за планирането и за отчитането. Счетоводството обаче трябва да осигурява информация и за такива показатели, като недостига на материали в склада, загуби от брак, "непродуктивни" възнаграждения на персонала, загуби поради престои, които не са обект на планиране. Следователно отчетните показатели са по-широк кръг от планираните и въпреки че не са задължителни за счетоводното отчитане, те носят изключително ценна информация на управлението за неблагоприятните отклонения от плана.

Счетоводното отчитане на разходите за услуги на машинно-тракторния парк обслужва управленската функция *организация* чрез събиране и обобщение на данни, необходими за регулиране на дейността на отдел "Машинно-тракторен парк" от всички йерархични нива (управител на предприятие, ръководител отдел, бригадир и т.н), както и чрез обмена на информация между счетоводната и оперативната отчетност. Организационната функция на управление има за цел да разработи система от мерки за пряко управление на процесите. Следователно при изпълнение на тази задача счетоводството следва да обезпечи рационален План за

документооборота и да осигури всички управленски звена с информация за изработка на управленски решения.

Счетоводното отчитане на разходите за услуги на машинно-тракторния парк обслужва управленската функция *мотивация* посредством предоставянето на данни за размера на извършените плащания на персонала в отдел "Машинно-тракторен парк", както и за ефективността от използването на различни системи за заплащане на труда. Реалното получаване на трудовото възнаграждение представлява основен мотив на работника или служителю за полагане на труд. Задължението за изплащането му е основно **задължение на работодателя** и основание за търсене на административно-наказателна отговорност, установено в чл. 124 и чл. 128 от КТ. В тази връзка счетоводството има контролна подфункция, която реализира чрез предоставяне на информация на държавните органи. Счетоводната отчетност обезпечава органите на управление с информация за това колко ефективно работи производственото звено като цяло и всеки член на персонала поотделно. При осъществяването на информационната си функция се реализират и спомагателни задачи (подфункции) на счетоводството като аналитичната, обратната връзка и контролната. Аналитичната подфункция се реализира чрез изчисляване на показатели за изпълнение, както и чрез проучване на информацията, взета директно от счетоводните регистри. Подфункцията *обратна връзка* предполага наред с прекия поток на информация (от счетоводния отдел към държавните органи), и обратен поток, който включва информация за необходимостта от промени в системата на материалните стимули, необходимост от обучение на персонала, промяна в условията на труд и т.н. Контролната функция на счетоводството се проявява не само спрямо държавните финансови органи, а и при определяне на оптималното съотношение между възнагражденията на персонала и себестойността на реализираните услуги.

При контрола на разходите за услуги на машинно-тракторния парк счетоводното отчитане прави възможно сравняването на действителното състояние с планираните цели. "То осигурява информация, която е основа за упражняване на контрол и в същото време се явява обект на контрол" (Dushanov & Dimitrov, 2011, s 31). Трябва да се признае, че съществуващата в аграрните предприятия счетоводна отчетност на разходите невинаги е удобна за използване за целите на контрола. Първо, защото информацията се отнася към определена дата и е с периодичност, не по-малко от месец, а не тогава, когато възниква необходимостта от решение. Счетоводството в сегашния си вид отразява главно минали събития и характеризира състоянието и изменението на отчетните обекти и резултатите от тяхното използване само в края на месеца, тримесечието или годината. За целите на контрола от изключително значение са качествата на счетоводната информация точност и навременност. Второ, защото данните са представени в дадена форма на отчитане – главна книга, хронологичен регистър и т.н, от която следва да се изведат показателите, необходими за вземане на управленското решение. Съществуващите в предприятията счетоводни

форми за получаване и представяне на информацията са насочени главно към външните потребители на информация – данъчни органи, банки, статистика и т.н.

Решението на тези проблеми е във възможността на счетоводството като информационна система да заработи на ново техническо ниво като съставна част на системата за управление на предприятието. Въпреки това този процес е бавен и е свързан със значителни разходи за използване на бездокументалното първично отчитане и компютърната обработка на информацията посредством интернет, внедряване на адекватен софтуер, използване възможностите на GPS-системите и т.н.

Наред с предварителния контрол върху законосъобразността и правилното оформяне на стопанските операции, групировката и сводката на данните, обезпечавачи съставянето на външните отчети, счетоводното отчитане следва да акцентира и подпомогне контрола върху текущите разходи за производство. Тук внимание трябва да се обърне на вътрешнофирмените отчети за разходите, възможностите, които те дават за оценката на факторите, влияещи върху производството на услугите и на ефективността на всяка дейност и организацията като цяло. Отклоненията, констатирани при контрола, трябва да се идентифицират не само по наблюдавани параметри, но и по центрове на разходите и по центрове на отговорност. Задачата на счетоводството е да изработи инструментариума за документиране на вида на отклоненията, на тяхната оценка, на причините и отговорните лица. Възникват проблеми при тяхното обобщение в съответствие с възприетата методика за отчитане на разходите в предприятието.

За извършването на анализа на разходите за услуги от машинно-тракторния парк се прилага система от показатели, за изчисляването на които се използва информация от счетоводната отчетност.

ИЗВОДИ

Целта на счетоводната система, обезпечавача управлението на разходите за машинно-тракторния парк, е не просто да идентифицира и проследява във времето работните процеси, свързани с формиране на оперативните разходи, но и да извежда показатели, които да са инструмент за устойчиво използване на ресурсите, контрол и вземане на решения за максимална ефективност на отделното предприятие и в общ план – на аграрния сектор.

Направленията, в които следва да се работи за постигане на тази цел, са:

- разработване на план за сметки, съдържащ такива показатели, които са необходими и за генериране на отчети за управлението;
- регулиране на документооборота в съответствие с нужната информация, отразена по синтетичните и аналитичните сметки в съответствие с тяхното икономическо съдържание;
- избор на подходящ за нуждите на предприятието модел за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността;

- разработване на процедура по преобразуване на счетоводните данни в данни, необходими за управлението.

REFERENCES

Dilkov, B., Kamenov, K. et al., 1989. Theory of management of the national economy, Svishtov.

Dimova, D., 2013. Studying the dynamics of the average salary and employees by economic activities, International conference Engineering, Technologies and System - Techsys 2013, Journal of the Technical University – Sofia, Plovdiv branch, Bulgaria, "Fundamental Sciences and Applications" Vol. 19, book 2, pp. 101-104.

Dushanov, I., 2003. General Theory of Accounting, Roma, Sofia.

Dushanov, I., Dimitrov, M., 2011. A Course in Accounting, 7 th revised and additional edition, Romina, Sofia.

Economic Encyclopedia, 1984, tom II, Science and Art, Sofia.

Idriz, F., 2011. One stops to have problems with their own motivation when he had to motivate others//Science & Technologies, Social studies, Volume I, Number 7.

Jotova, J., Kaneva, T., 2010. Accounting banks AI Tzenov, Svishtov.

Labour Code. Updated GP Edition 26 1.04.1986., last. amend. and additional GP issue 104 of 3.12.2013.

Lambovska, M., 2006. Management of expenses, Thrace M, Sofia.

Mokreva, T., Roichev V., Dimova, D., 2001. Opportunities in MS EXCEL for analysis of the interaction gene type surroundings in agricultural culture, fifth scientific practical conference "Ecological problems of agriculture" Agroeko 2001, AU - Plovdiv, Bulgaria, Scientific works, vol. XLVI, book 1, pp. 79-84.

Pergelov, K., 2002. Intensification of the national economy and improving the functions of accounting//Anniversary collection dedicated to Prof. K. Pergelov: on the occasion of completion of 80 years of age and 55 years continuous teaching, Sofia, World Economy.

Pergelov, K., 2005. Professor Costa Pergelov for accounting and accounting science and education, Yearbook of University of Economics, 2005, p. 214, www.unwe.acad.bg/yearbook/18.pdf, 30.03.2014.

Savov, S., 2008. Management of the costs in industrial companies and results from a survey of practice//Management Science, No 4.

Victorova, T., 2014. Analysis of how governments function – <http://viktorova-ts.ru/> 30.03.2014

Zlatev, C., 1999. Management borderless IM "Economy", Sofia.

Рецензент – доц. д-р Елена Георгиева
E-mail: elena_g@au-plovdiv.bg