

# **ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОПТИМИЗИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ И АНАЛИЗА НА РАЗХОДИТЕ, СВЪРЗАНИ С РЕСТОРАНТА НА „БЛОК-МАСА” ИЛИ „ШВЕДСКА МАСА” В ХОТЕЛИЕРСТВОТО**

**Йорданка Миткова Илийкова, докторант,  
yiliikova@uni-svishtov.bg  
Катедра „Счетоводна отчетност”  
Стопанска академия „Д. А. Ценов” - Свищов**

**Резюме:** Проблем в хотелите, които предоставят услугата изхранване на „блок-маса” (или на „шведска маса”), чиято цена е включена в една обща с тази на нощувките, е отчитането и ефективният 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<sup>1</sup> - вложените хранителни стоки - за определен период, са обективно необходими.

**Ключови думи:** хотел, „блок маса”, „шведска маса”, счетоводно отчитане, счетоводен анализ, разходи

**JEL: M41, L83**

## **OPPORTUNITIES FOR OPTIMIZING ACCOUNTING AND ANALYSIS OF COSTS, RELATING TO BUFFET RESTAURANTS OF HOTELS**

**Yordanka Mitkova Ilikova, PhD candidate,  
yiliikova@uni-svishtov.bg  
Department of Accounting  
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov**

**Abstract:** A problem in the hotels that provide the "buffet" service, the price of which is included in that for overnight stay in the room, is the accounting and the effective control of the full use of the allowances groceries in finished kitchen products. Keeping track of changes in the prices of supplying goods at the height of the tourist season („Food and Beverage Cost Control“), the calculation of so-called "Food Costs for Day" and "Beverage Costs for Day", and frequent inventory inventories to example date, relation to accurate and true cost accounting for a certain period, are objectively necessary.

**Key words:** hotel, buffet, accounting, accounting analysis, costs

**JEL: M41, L83**

---

<sup>1</sup> Преките разходи са тези, които могат да бъдат директно и еднозначно отнесени към даден вид услуга или продукт, напр.: разходи за материали и разходи за труд.

## ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОПТИМИЗИРАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ И АНАЛИЗА НА РАЗХОДИТЕ, СВЪРЗАНИ С РЕСТОРАНТА НА „БЛОК-МАСА” ИЛИ „ШВЕДСКА МАСА” В ХОТЕЛИЕРСТВОТО

Йорданка Миткова Илийкова, докторант,  
yliikova@uni-svishtov.bg  
Катедра „Счетоводна отчетност”  
Стопанска академия „Д. А. Ценов” - Свищов

### Въведение

Обслужването чрез „шведска маса” е съвременна форма, която възниква в Швеция и впоследствие се разпространява по света (Рибов, 2007). Същността ѝ се изразява в изхранване на туристите с частично обслужване и поддръждане на специална маса-бюфет. Асортимента на ястията зависи от това, дали масата е организирана за закуска, обяд или вечеря. *На входа на търговската зала се поставя касов апарат и клиентите (организирани или индивидуални туристи) заплащат куверт или ваучер*, чрез който могат да консумират количество и вид храни по желание. Възможно е заплащането да стане и в самия ресторант или след консумацията, но по предварителна цена. Извън предлагания асортимент, обикновено гостите могат да поръчват всичко от лист-менюто, като заплащат допълнително стойността отделно от куверта. У нас „шведската маса” задължително се предлага във висококатегорийните (4-5 звезди) или в основните ресторанти към хотелите. *Напр. закуската на „шведска маса” може да бъде вкл. в цената на нощувката в хотела. Тогава ще е налице доставка на обща туристическа услуга и приложима намалена ставка от 9 на сто на ДДС.* Предимствата на тази форма се състоят в това, че *се ускорява и улеснява обслужването, минимизира се разхищението на хранителни продукти и се намалява участието на човешкия труд.*

Обслужването чрез „блок-маса” („бюфет-маса”, „бюфет за закуски”, „бюфет”) се организира предимно при предлагането на закуска на туристите и други посетители на заведенията (Рибов, 2007). Подобно на „шведската маса” и тук кулинарната продукция е изложена, но готовите хранителни продукти са разфасовани и порционирани. *Заплащането на консумацията става с касов апарат, разположен до „блок-масата”, или е включено в цената на нощувката.* За разлика от „шведската маса”, към всички видове ястия се поставят етикети с обозначени цени, или се излага табло с ценоразпис на предлагания асортимент на няколко езика. *„Блок-масата” може да обслужва както организирани, така и неорганизирани туристи, като когато пътуването е организирано, а доставката е нощувака и хранене с обща цена, по отношение на данъчната основа следва да се приложи специалният ред на облагане на обща туристическа услуга, т. е. 9 % ДДС. В другия случай, данъчната ставка ще бъде 20 %.* Също така, *както при предлагането на „шведска маса”, така и при „блок-масата” се постига по-голяма икономическа ефективност на организацията на труда и производството на кулинарна продукция.*

*В контекста на поставените акценти, в настоящата статия, понятията „блок маса” и „шведска маса” се считат за синонимни. По*

*аналогичен начин, с еднакво третиране по отношение на счетоводното отчитане, са възприети: „ресторант на свободна консумация” и „а-ла-карт” ресторанта.*

*Цел на научното изследване* е да се предложат решения за оптимизиране на счетоводното отчитане и счетоводния анализ на разходите за ресторанта на „блок-маса” или „шведска маса”, в туристическите хотели.

*Задачи са:*

- да се очертаят особеностите на дейността на ресторанта на „блок-маса” или „шведска маса”, като обект на отчетността;
- да се направи сравнителна характеристика с ресторанта на свободна консумация;
- да се разкрият съществените проблеми, от бизнес практиката на хотелиерските организации, свързани с инвентаризацията като способ на счетоводството;
- да се изследва практическото приложение на факторния модел, при финансовото управление на преките разходи за ресторанта на „блок-маса” („шведска маса”).

Използвани са *количествени методи* и *аналитични модели*, както и *емпирични данни*.

### **1. Дейността на ресторанта на свободна консумация като обект на счетоводната отчетност**

Реализацията на кухненска продукция и готови стоки в туристическите хотели се осъществява, когато организираният туристи се обслужват на „блок-маса” или „шведска маса”, а неорганизираните туристи предимно в ресторанта на т. нар. свободна консумация (или още в „а-ла-карт” ресторанта). *Съществуват определени особености при отчитането на продуктите в кухнята към ресторанта на свободна консумация* (Начева, 2005). *Осъществяват там продажби обикновено не са планирани и в тези случаи не могат да бъдат включвани в общата цена на туристическия пакет, реализиран с ваучер и чрез направена предварителна резервация в хотела.* Количественото аналитично отчитане на продуктите е необходимо за оценяване на тяхното потребление и наличност при прилагане на историческата цена. В качеството на отчетната цена на продуктите се приема тяхната продажна цена, т. е. цената, по която те ще се продават в състава на ястията. *От невъзможността да се отчитат отделно от другите разходи за дейността на „а-ла-карт” ресторанта, разходите за производство на кухненска продукция,* произтичат трудностите да се калкулира себестойността по фактически разходи. Поради това, тя се *калкулира на основата на продажната цена на продуктите, влагани в крайната продукция, чрез прилагането на рецептурен сборник.* Още при постъпването им в кухнята те се заприхождават като стоки, което както и отписването им става по едни и същи цени. *Неприлагането на историческата цена се предопределя от характера на дейността и се допуска само за нуждите на вътрешното отчитане.* В счетоводния баланс (или в отчета за финансовото състояние според МСС/МСФО), те задължително се представят по историческа цена или по нетната им реализуема стойност, които за да могат да се изчислят, се използват специални методи за определяне на сумата на надценките и на данъка

върху добавената стойност, съдържащи се в цената на продадените стоки и в салдото по *счетоводна сметка 304 Стоки*<sup>2</sup>.

За счетоводното отразяване на покупката на хранителни стоки и тяхното заприхождаване в кухнята (въз основа на стокова разписка, издадена от доставчика и подписана от МОЛ Главен готвач), по цена за крайните клиенти, определена с Калкулационен лист, обикновено се съставя следната статия<sup>3</sup>: *дебитира се сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация*, като се използва *ан. с/ка за всяка отделна група или асортимент от хранителни продукти и стоки*, и се кредитират *сметка 401 Доставчици*, *сметка 30412 Надценки в цената за крайните потребители* и *сметка 30413 ДДС в цената за крайните потребители (населението)*.

За начисляването на данък добавена стойност при покупката, с право на данъчен кредит, когато хотелиерът-ресторантьор е регистриран по ЗДДС, на основанието на издадения, от доставчика, данъчен документ – Фактура, се *дебитира сметка 4531 Начислен ДДС за покупките* и се *кредитира сметка 401 Доставчици*.

За отчитане на приходите от продажби и начисления ДДС, според Дневния отчет за оборота, се *дебитира сметка 501 Каса* и се *кредитират сметка 7031 Приходи от продажби в ресторанта на свободна консумация* и *сметка 4532 Начислен ДДС за продажбите*.

За отписване на продадените хранителни продукти и стоки, по цена за клиентите, съгласно приетите поръчки към кухнята и бара, и посредством рецептурен сборник за предлаганите ястия, се *дебитира сметка 7031 Приходи от продажби в ресторанта на свободна консумация*, а се *кредитира сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация*, с *ан. с/ка за всяка отделна група или асортимент от хранителни продукти и стоки*.

За изписване на надценката и ДДС за продадените продукти и стоки, е необходимо да се състави сторно операция, при която *да се дебитира сметка 7031 Приходи от продажби в ресторанта на свободна консумация* и *да се кредитират сметка 30412 Надценки в цената за крайните потребители* и *сметка 30413 ДДС в цената за крайните потребители (населението)*.

Счетоводните записвания, свързани с отписването на бракуваните стоки, и в случай, че предприятието е регистрирано по ЗДДС лице, са следните (Стефанова, 2010):

- при брак по вина на материалноотговорните лица, когато те се задължават с продажната стойност на бракуваните стоки: *дебитира се сметка 442*

---

<sup>2</sup> Шифрите на счетоводните сметки, в настоящото изследване, са съобразени съгласно Примерен Национален сметкоплан.

<sup>3</sup> При този метод на счетоводно отчитане се използват контраактивни регулиращи сметки, с наименования „Надценки в цената за крайните потребители” и „ДДС в цената за крайните потребители (населението)” (Стефанов, 2009).

Методите за ценообразуване на кулинарната продукция и готовите стоки в ресторантите, могат да бъдат следните:

- пазарен - цената се оформя в зависимост от търсенето и предлагането;
- аналогов - според конкуренцията;
- калкулативен - чрез него цената на кулинарните продукти се образува както следва:

а) определено количество на вложените продукти за всеки вид продукт - от сборника с рецепти; б) остойностяване на вложените продукти - количеството на вложените продукти по грамаж се умножава по тяхната доставна цена; в) към получената сума се прибавя търговската надценка за категория, тя може да се прибавя в абсолютна сума или в проценти; г) към тази сума се прибавя ДДС (само тогава, когато дружеството е регистрирано по ЗДДС).

*Вземания по липси и начети и се кредитират сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация (с доставната стойност или цената на придобиване на бракуваните стоки), сметка 443 Ценови разлики по липси и начети (със сумата съответстваща на кредитния оборот по сметка 30412 Надценки в цената за крайните потребители, за съответната група или асортимент от стоки) и 4532 Начислен ДДС за продажбите (със сумата съответстваща на кредитния оборот по сметка 30413 ДДС в цената за крайните потребители, за съответната група или асортимент от стоки);*

- при брак за сметка на предприятието, когато не се извършва корекция на ползвания данъчен кредит, съгласно чл. 80, ал. 2 от ЗДДС, се *дебитира сметка 609 Други разходи за дейността и се кредитира сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация;*
- при брак за сметка на предприятието, когато се извършва корекция на ползвания данъчен кредит, според разпоредбите на чл. 79 от ЗДДС, се *дебитира сметка 609 Други разходи за дейността и се кредитират сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация и сметка 4532 Начислен ДДС за продажбите.*

За разлика от счетоводното отчитане при „блок-маса“ или „шведска маса“, в случаите на брак в ресторантите на свободна консумация или „а-ла карт“, е необходимо да се съставят *сторно операции в дебита на сметка 30411 Продукти и стоки в ресторанта на свободна консумация срещу кредита на сметка 30412 Надценки в цената за крайните потребители и кредита на сметка 30413 ДДС в цената за крайните потребители (населението).*

## **2. Счетоводни аспекти при отчитането на дейността на ресторантите на „блок-маса“ или „шведска маса“**

В хотелите със сезонна заетост, основно разходът на хранителни продукти се формира от ресторантите на блок-маса, тъй като в преобладаващата част туристите са организирани. ***Счетоводното отчитане на дейността хранене е резултат от начина, по който тази дейност се осъществява.*** (Решение № 902, гр. Бургас, 21 юли 2010 г. Административен съд - гр.Бургас, IV състав). ***За отчитането на реализираната продукция чрез блок-маса, първичният документ, който се изготвя обикновено е Протокол за изнесена готова продукция и стоки на блок-маса***<sup>4</sup>. В този протокол се посочва

---

<sup>4</sup> Протоколът за изнесена готова продукция и стоки на блок-маса задължително се подписва от управителя на дейност хранене на блок-маса (шведска маса) и съдържа четири колони – „вид готова продукция или стока“, „изнесено количество“, „върнато количество“ и „разлика“, като това, което може да се употреби отново в кухнята, се нанася в колона „върнато количество“, а за разход за деня се изписва разликата.

Като вид първичен счетоводен документ, който е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция, Протоколът за изнесена готова продукция и стоки, засягащ само дейността на предприятието, съгласно чл. 6, ал. 3 от ЗСч, трябва да съдържа най-малко следната информация:

1. наименование и номер на документа – само с арабски цифри;
2. дата на издаване;
3. наименование на предприятието;
4. предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция;
5. име и подпис на съставителя (съставителите).

В този ред на изложението до тук, натуралното изражение на изнесените и върнатите готова продукция и стоки, е необходимо да се попълва в документа от МОЛ в кухнята (главния

изнесената продукция по вид и количество и върнатата годна кухненска продукция, като разликата представлява реализирания стокооборот. Въз основа на съставените първични документи ежедневно се изготвят вторични счетоводни документи и се обобщава реализацията от храненето. В края на деня, след приключване на съответните операции следва да се извърши разпад на готовата продукция, т. е. на вложените в нея продукти, съгласно заложените разходни норми, посочени в рецептурника. По аналогичен начин се процедира и по отношение на предлаганите напитки.

Според правилника за документооборота и реда за завеждане, отпускане и инвентаризация, заприхождаването на стоките при тяхното получаване може да бъде на база изготвени складови разписки. 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. ***Грешно 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.

***Счетоводните записвания, които следва да се съставят са в зависимост от възприетата организация на отчитане*** (Стефанов, 2015). Ако хранителните продукти са отчетени като материали, за отчитане на разхода на продукти се използва *сметка 601 Разходи за материали*, в която се включват всички хранителни продукти и съставки за приготвянето на различните ястия и специалитети. Счетоводното записване е следното: *дебитира се сметка 601 Разходи за материали и се кредитира сметка 3022 Материали (хранителни стоки) за блок-маса, с аналитична сметка за всеки отделен асортимент*. След това разходът по икономически елемент се отнася по предназначение, а именно: *дебитира се сметка 6113 Разходи за дейност Хранене на блок-маса и се кредитира сметка 601 Разходи за материали*.

Когато е възприето хранителните продукти да се отчитат като готови стоки, счетоводното записване за употребените хранителни продукти, при приготвянето на ястията може да бъде: *в дебит сметка 7032 Приходи от продажба на стоки за блок-маса и кредит сметка 3042 Стоки за блок-маса, с аналитична сметка за всеки асортимент от употребяваните хранителни продукти*.

В някои хотелиерски предприятия хранителните продукти се отчитат като готови стоки и за счетоводното отчитане на употребените стоки *се дебитира сметка 601 Разходи за материали и се кредитира сметка 3042 Стоки за блок-маса – съответно с аналитичната сметка за всеки отделен хранителен продукт*. От счетоводна гледна точка, и трите метода на отчитане са правилни.

---

готвач), а стойността от отчетното лице, след направена справка за цените (средно претеглени или изчислени по метода „FIFO“) от складовия или счетоводния програмен продукт.

При съставянето на *Протокол за изнесената готова продукция и стоки*, за документиране и отчитане на операциите по изхранване на организирани туристи, *често срещан проблем е, че една част от продуктите, след приключване на смяната се връщат за повторна употреба*. Възможно е да се допусне, *двукратно изписване именно на тези продукти, като при последваща инвентаризация да се установят по-големи различия - излишъци*.

### **3. Счетоводен анализ на разходите на хранителни стоки и материали за ресторанта на „блок-маса” или „шведска маса” („Food and beverage cost control”)**

Според проведено проучване в *Хотелски комплекс „Х”, к.к. Слънчев бряг*, през 2015 г., съществува и *друг метод за отчитане движението на кухненската продукция за блок-маса*. Характерна негова черта е, че *позволява проследяване изменението на стойността на хранодена и цените на закупените стоки и материали*. В *международната хотелиерска практика, както и у нас, е познат като „Food and Beverage Cost Control”*. За изчисляване на размера на разхода от вложените стоково материални ценности (СМЦ), участващи в процеса на подготовка на храната, се прилагат някои от етапите на инвентаризацията, а именно: преброяването и описа, с цел установяване на фактическите количествени и стойностни наличности в хранителните складове и хладилни помещения, към определена дата и през даден период от време – обикновено в края на всеки месец. Основен недостатък тук е, че фактическите данни трудно могат да бъдат съпоставени със счетоводните регистри и по този начин да бъдат документирани евентуалните различия, чрез съставянето на сравнителна ведомост или комбинирането ѝ с инвентаризационния опис. Само по себе си цялостното прилагане на инвентаризацията, като способ на счетоводството и финансовия контрол, подпомага откриването на допуснатите грешки, тяхното коригиране, както и липсите и излишъците по вина на материално отговорните лица, което съществено допринася за увеличаване на достоверността на счетоводната информация и опазване на корпоративното имущество.

Изведена е справка от складовия програмен продукт за закупените СМЦ по групи, за ресторанта на блок-маса, към Хотел "Х" - к.к. Слънчев бряг, където са представени обобщени данни за доставените хранителни и нехранителни стоки, през месеците на летния туристически сезон на отчетната 2015 г. и базисната 2014 г. (сравнима). За разлика от месеците май и юни, когато започват зарежданията и подготовките в кухнята, м. септември и м. октомври са обединени в една графа, тъй като през септември заетостта започва постепенно да намалява, а през октомври хотелът е бил отворен официално до пето число от месеца и броят на туристите е бил не повече от десет човека на ден (средно 3,5 чов./ден). Информацията може да бъде получена и чрез справка, от счетоводния софтуер, за дебитния оборот на *сметка 3042 Стоки за блок-маса* или на *сметка 3022 Материали (хранителни стоки) за блок-маса, с подсинтетични счетоводни сметки за отделните групи (при организация на счетоводното отчитане с петцифрен шифър)*. От преглед на справката се наблюдава спад в общата сума на разхода за 2015 г. спрямо 2014 г. и абсолютното изменение е -50 хил. лв., което в сравнение с предходната година е близо с 30 % по-малко.

Причините за това могат да бъдат от различно естество – положителна промяна в покупните цени (т. е. намаление), ниска заетост в хотела или понижаване на стойността на хранодена. Последното често се свързва с повишаване ефективността на използваните съставни материали, а понякога – с влошаване на качеството на готовата кухненска продукция. Реципрочен е случаят, когато е налице ръст в общата сума на разхода. Тогава, това би могло да се дължи на повисоки цени на доставките, увеличаване на заетостта или по-голяма стойност на хранодена, т. е. неефективно използване на ресурсите. Стойността на хранодена се изчислява като съотношение между общата стойност на разхода за определен период от време и броя на хранодните.

След направена справка от руминг листата на хотела за изпълнените (потвърдените) на място резервации е събрана информация, по месеци, през 2014 г. и 2015 г., за броя на храненията на закуска, обяд и вечеря – отделно за възрастни и отделно за деца, както и за общия брой на хранодните. През анализирания период в Хотел „Х“ са били предлагани следните видове пакети за организирани туристи:

- *BB (Bed & Breakfast) – нощувка със закуска;*
- *HB (Half Board) – полупансион: нощувка, закуска и вечеря;*
- *FB (Full Board) – пълен пансион: нощувка, закуска, обяд и вечеря – предимно за групи с деца.*

Броят на хранодните са изчислени, чрез метода на представените по-долу примери, като те са с данни за базисната 2014 г.:

<i>м. Май</i>	<i>Закуска</i>	<i>158</i>	<i>Вечеря</i>	<i>121</i>	<i>139,5</i>
<i>2014 г.</i>	<i>Възрастни</i>		<i>Възрастни</i>		
	<i>Закуска</i>	<i>9</i>	<i>Вечеря</i>	<i>10</i>	<i>9,5</i>
	<i>Деца</i>		<i>Деца</i>		
			<b><i>Общ брой хранодни</i></b>		<b><i>149</i></b>

$$\text{Бр. Хр-дни Възр. HB} = (\text{Зак. Възр.} + \text{Веч. Възр.}) / 2 \quad (1)$$

$$139,5 = (158 + 121) / 2$$

$$\text{Бр. Хр-дни Деца HB} = (\text{Зак. Деца} + \text{Веч. Деца}) / 2 \quad (2)$$

$$9,5 = (9 + 10) / 2$$

$$\text{Общ Бр. Хр-дни, м. май 2014 г.} = \text{Бр. Хр-дни Възр. HB} + \text{Бр. Хр-дни Деца HB} \quad (3)$$

$$149 = 139,5 + 9,5$$

<i>м. Юни</i>	<i>Закуска</i>	<i>6 435</i>	<i>Обяд</i>	<i>378</i>	<i>Вечеря</i>	<i>4 231</i>	<i>5 333</i>
<i>2014 г.</i>	<i>Възрастни</i>		<i>Възрастни</i>		<i>Възрастни</i>		
	<i>Закуска</i>	<i>1 135</i>	<i>Обяд Деца</i>	<i>448</i>	<i>Вечеря</i>	<i>843</i>	<i>989</i>
	<i>Деца</i>				<i>Деца</i>		
					<b><i>Общ брой хранодни</i></b>		<b><i>6 322</i></b>

$$\text{Бр. Хр-дни Възр. FB} = \text{Обяд Възр.} = 378$$

$$\text{Бр. Хр-дни Възр. HB} = [(\text{Зак. Възр.} - \text{Обяд Възр.}) + (\text{Веч. Възр.} - \text{Обяд Възр.})] / 2 \quad (4)$$

$$4955 = [(6435 - 378) + (4231 - 378)] / 2$$

$$\text{Бр. Хр-дни Деца FB} = \text{Обяд Деца} = 448$$

$$\text{Бр. Хр-дни Деца HB} = [(\text{Зак. Деца} - \text{Обяд Деца}) + (\text{Веч. Деца} - \text{Обяд Деца})] / 2 \quad (5)$$

$$541 = [(1135 - 448) + (843 - 448)] / 2$$

$$\begin{aligned} \text{Общ Бр. Хр-дни, м. май 2015 г.} &= \text{Бр. Хр-дни Възр. НВ} + \text{Бр. Хр-дни Деца НВ} + \\ & \text{Бр. Хр-дни Възр. ФВ} + \text{Бр. Хр-дни Деца ФВ} \quad (6) \\ 6322 &= 4955 + 541 + 378 + 448 \end{aligned}$$

В Таблица 1. Справка с данни от складовия програмен продукт за стойността на вложените СМЦ е отразен разходът за блок-маса. Освен това е показана и сумата от отчетната стойност на всички хранителни стоки с по-дълъг срок на годност, налични в кухнята в началото на сезона – по-редки и скъпи сухи подправки, ориз, брашно, спагети и др. **Крайното стойностно салдо** за всеки отчетен период е установено **чрез преброяване на количествата** в складовете и в хладилните помещения, **към последния в хотела работен ден от месеца, документирани в опис и пресмятане по доставни цени.** Стойността на вложените СМЦ, за производството на кулинарна продукция, (разговорно в бизнес практиката - „стойността на разхода“) е изчислена чрез алгоритъма на изложените по-долу примери, където са използвани данни за сравнимата 2014 г., а именно: сборът от началното салдо, или още крайното салдо от предходния период, и доставната стойност на закупените хранителни стоки за блок-маса, през съответния период (може да бъде месец, полумесец или седмица), минус наличността в края на периода.

$$\begin{aligned} & \text{Ст-ст на Р-да за м.Май 14г.} = \\ \text{Нач. С-до за сезон 2014г.} & + \text{Закуп. Стоки м.Май 14г.} - \text{Кр. С-до за м.Май 14г.} \quad (7) \\ 2\ 143 \text{ лв.} & = 536 \text{ лв.} + 4\ 610 \text{ лв.} - 3\ 003 \text{ лв.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Ст-ст на Р-да за м.Юни 14г.} = \\ \text{Кр. С-до за м.Май 14г.} & + \text{Закуп. Стоки м.Юни 14г.} - \text{Кр. С-до за м.Юни 14г.} \quad (8) \\ 52\ 927 \text{ лв.} & = 3\ 003 \text{ лв.} + 52\ 922 \text{ лв.} - 2\ 998 \text{ лв.} \end{aligned}$$

**Таблица 1.** Справка с данни от складовия програмен продукт за стойността на вложените СМЦ (в лева)

	м. Май		м. Юни		м. Юли		м. Август		м. Септември и м. Октом.	
	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
Салдо в нач. на сезона:	536	500								
Закупени стоки за Блок маса:	4 610	6 810	52 922	31 707	48 564	33 619	47 105	41 062	27 567	17 887
Разход:	2 143	2 974	52 927	29 760	48 561	35 187	47 109	41 415	30 064	21 541
Кр. салдо:	3 003	4 336	2 998	6 283	3 001	4 715	2 997	4 362	500	708

Счетоводното изписване на себестойността на хранодена, посредством софтуер – складов <sup>5</sup> или счетоводен, в практиката най-често се реализира чрез

<sup>5</sup> При конкретния пример, от бизнес практиката на хотелиерите в България, е използван складов софтуер „ОРАК Рисконт“, който няма директна връзка със счетоводния софтуер на изследваното предприятие.

Складовият софтуер ORAK Riscont R5 представлява отделно функциониращ модул от цялостна бизнес софтуерна система за управление на дейността. Продуктът е приложим, както за отделни складове и магазини, така и за верига от обекти с възможност за отдалечен контрол.

метода „средно-претеглена стойност“, която според МСС 2 Материални запаси и СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси, може да бъде два вида: хронологична, т. е. след всяка доставка, и периодична (напр. на месец) величина.

Както беше споменато вече, един от *основните недостатъци* на представения по-горе начин за *отчитане на движението на СМЦ, в Хотел „Х“, при производството на кухненска продукция за блок-маса*, ако той се прилага единствено и самостоятелно, *е невъзможността да се използва способът инвентаризация в неговата пълна цялост, с цел установяване на различия, както и търсене на имуществена отговорност от материалните лица*. За това е добре *той да бъде съчетан с използването на Протоколи за изнесена кухненска продукция по вид и количество и върнатата годна, като разликата ще представлява реализирания стокооборот за деня*. Освен това, в складовата програма е необходимо да бъде заложен предварително рецептурник на предлаганото меню, и то най-вече когато готовата кулинарна продукция е порционирана. Така съгласно него и протоколите ще се отчете разпад на готовата продукция и вложените в нейния състав ресурси.

В допълнение, с настоящото научно изследване се апробира факторният модел като приложение в управлението на разходите, свързани с ресторанта на „шведска маса“ (блок-маса), което се изразява във факторен анализ чрез техниката "абсолютни разлики". Този вид анализ се използва за измерване на факторни влияния върху прираста или снижението на резултативния показател, който в контекста на проучването на организацията на отчитането на дейността на ресторанта на блок-маса, в Хотел „Х“, к. к. Слънчев бряг, е стойността на вложените основни преки разходи. Това би могло да способства за открояването на основните тенденции, формулирането на изводи, оценки и предложения за разработване на оперативни и стратегически бизнес решения (Михайлов, Митов, Колева и Дончева, 2010). Неправилно построеният модел може да доведе до логически неприемливи и неточни резултати, които биха били в основата на погрешни решения. Факторите, които са включени в модела, трябва да бъдат в причинно-следствена връзка и зависимост както помежду си, така и с резултативния показател.

- ❖ Правилно конструиран технологичен модел (виж кол. 2 и кол. 3, в Таблица 4.):  $X = R * Z$  (9), където:

$X$  – стойност на разхода;  $R$  – брой хранодни;

$Z$  – стойност на хранодена; или

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

- ❖ Неправилно конструиран технологичен модел:

$Z = X / R$  (10), или

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

Показателят стойност на хранодена, изразяващ отношението между общата стойност на всички разходи за подготовка на храната за „шведска маса“, за определен период от време, и броят на хранодните, не изпълнява функциите

Поддържа операции и функции на организирана система на складово стопанство. Освен това, притежава аналитичен апарат и репортна система, която дава информация за състояния и тенденции.

Виж по-подробно на интернет страницата <https://orakgroup.com/bg/software/riskont-store> .

на модел, тъй като не отразява връзката „причина-следствие“. Например - увеличаването на общата сума на разхода на вложените ресурси не е фактор за нарастване на стойността на хранодена, както и съкращаването на броя на хранодните, а точно обратното – в ресторантите на блок-маса, към хотелите със сезонна заетост, обичайно се наблюдава по-нисък размер на хранодена, когато е налице по-висока заетост.

На следващата страница, в Таблица 2., са представени обобщени отчетни данни, необходими за информационното осигуряване на факторния анализ. Извършена е също така, допълнителна обработка (виж Таблица 3.), с цел оптимизиране на крайния аналитичен продукт, а именно: изчислени са абсолютното изменение и темпът на изменение на показателя „обща стойност на разхода за блок-маса“ и на оказващите върху него влияние фактори.

**Таблица 2.** Обобщени отчетни данни

*м. Май*

Обща ст-ст на разхода		Бр. хранодни		Ст-ст на хранодена	
2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
2 143 лв	2 974 лв	149	166	14,38 лв	17,92 лв

*м. Юни*

Обща ст-ст на разхода		Бр. хранодни		Ст-ст на хранодена	
2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
52 927 лв	29 760 лв	6 322	4 468,5	8,37 лв	6,66 лв

*м. Юли*

Обща ст-ст на разхода		Бр. хранодни		Ст-ст на хранодена	
2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
48 561 лв	35 187 лв	7 621,5	5 027,5	6,37 лв	7,00 лв

*м. Август*

Обща ст-ст на разхода		Бр. хранодни		Ст-ст на хранодена	
2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
47 105 лв	41 062 лв	7 249,5	6 534	6,50 лв	6,28 лв

*м. Септ. и м.Окт.*

Обща ст-ст на разхода		Бр. хранодни		Ст-ст на хранодена	
2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
27 567 лв	17 887 лв	3 999	2 458	6,89 лв	7,28 лв

**Таблица 3.** Анализ на изменението в отчетните данни

*м. Май - изменение през 2015 г. спрямо 2014 г.*

Абсолютно изменение на Общ. ст-ст	Абсолютно изменение на Бр. хр-дни	Абсолютно изменение на Ст. на хр-дена	Темп на изменение на Общ. ст-ст	Темп на изменение на Бр. хр-дни	Темп на изменение на Ст. на хр-дена
831 лв	17	3,53 лв	39%	11%	25%

*м. Юни - изменение през 2015 г. спрямо 2014 г.*

Абсолютно изменение на Общ. ст-ст	Абсолютно изменение на Бр. хр-дни	Абсолютно изменение на Ст. на хр-дена	Темп на изменение на Общ. ст-ст	Темп на изменение на Бр. хр-дни	Темп на изменение на Ст. на хр-дена

-23 167 лв	-1853,5	-1,71 лв	-44%	-29%	-20%
------------	---------	----------	------	------	------

**м. Юли - изменение през 2015 г. спрямо 2014 г.**

Абсолютно изменение на Общ. ст-ст	Абсолютно изменение на Бр. хр-дни	Абсолютно изменение на Ст. на хр-дена	Темп на изменение на Общ. ст-ст	Темп на изменение на Бр. хр-дни	Темп на изменение на Ст. на хр-дена
-13 374 лв	-2594	0,63 лв	-28%	-34%	10%

**м. Август - изменение през 2015 г. спрямо 2014 г.**

Абсолютно изменение на Общ. ст-ст	Абсолютно изменение на Бр. хр-дни	Абсолютно изменение на Ст. на хр-дена	Темп на изменение на Общ. ст-ст	Темп на изменение на Бр. хр-дни	Темп на изменение на Ст. на хр-дена
-6 043 лв	-716	-0,21 лв	-13%	-10%	-3%

**м. Септ. и м.Окт. - изменение през 2015 г. спрямо 2014 г.**

Абсолютно изменение на Общ. ст-ст	Абсолютно изменение на Бр. хр-дни	Абсолютно изменение на Ст. на хр-дена	Темп на изменение на Общ. ст-ст	Темп на изменение на Бр. хр-дни	Темп на изменение на Ст. на хр-дена
-9 680 лв	-1 541	0,38 лв	-35%	-39%	6%

В Таблица 4. са отразени изчислителните процедури за анализ чрез техниката абсолютни разлики, при факторен модел от мултипликативен тип, където:

- $R^1$  е брой хранодни за текущия период - 2015 г.
- $R^0$  е брой хранодни за базисния, предходен период - 2014 г.
- $Z^1$  е стойността на хранодена за текущия период - 2015 г.
- $Z^0$  е стойността на хранодена за базисния, предходен период - 2014 г.
- $X^1$  е общата стойност на разхода за текущия период - 2015 г.  
и  $X^1 = R^1 * Z^1$  (11) (виж кол. 2 в Таблица 4.)
- $X^0$  е общата стойност на разхода за базисния, предходен период - 2014 г.  
и  $X^0 = R^0 * Z^0$  (12) (кол. 3 в Таблица 4.)
- $\Delta X$  е абсолютното изменение на общата стойност на разхода  
или  $\Delta X = X^1 - X^0$  (13) (кол. 1 в Таблица 4.)
- Влиянието на фактора брой хранодни (R) е измерено чрез формулата:  
 $\Delta X(R) = Z^0 * (R^1 - R^0)$  (14) (кол. 8 в Таблица 4.)
- Влиянието на фактора стойност на хранодена (Z) е измерено чрез формулата:  
 $\Delta X(Z) = R^1 * (Z^1 - Z^0)$  (15) (кол. 9 в Таблица 4.)
- Направена е проверка като е изчислено общото влияние на двата фактора  
или  $\Delta X = \Delta X(R) + \Delta X(Z)$  (16) (кол. 10 в Таблица 4.)

**Таблица 4.** Факторен анализ чрез техниката "абсолютни разлики"  
/ от мултипликативен тип /

$\Delta X$ – изменен. на Общ. Ст. на Р-да (в лв.)	$X^1$ - за текущия период - 2015 г. (в лв.)	$X^0$ - за базис- ния, предхо- ден период - 2014г. (в лв.)	$R^1$ - Бр. храно- дни 2015 г.	$R^0$ - Бр. храно- дни 2014 г.	$Z^1$ - Ст- ст на храно- дена 2015 г. (в лв.)	$Z^0$ - 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.)
$\Delta X = X^1 - X^0$	$X = R * Z$						$Z^0 * (R^1 - R^0)$	$R^1 * (Z^1 - Z^0)$	
кол. 1	кол. 2	кол. 3	кол. 4	кол. 5	кол. 6	кол. 7	кол. 8	кол. 9	кол. 10 = кол. 1 = кол. 8 + 9
<b>831</b>	2 974	2 143	166	149	<b>17,92</b>	<b>14,38</b>	<b>245</b>	<b>586</b>	<b>831</b>
<b>-23 167</b>	29 760	52 927	4 468,5	6 322	<b>6,66</b>	<b>8,37</b>	<b>-15 517</b>	<b>-7 650</b>	<b>-23 167</b>
<b>-13 374</b>	35 187	48 561	5 027,5	7 621,5	<b>7,00</b>	<b>6,37</b>	<b>-16 528</b>	<b>3 154</b>	<b>-13 374</b>
<b>-6 043</b>	41 062	47 105	6 534	7 249,5	<b>6,28</b>	<b>6,50</b>	<b>-4 649</b>	<b>-1 394</b>	<b>-6 043</b>
<b>-9 680</b>	17 887	27 567	2 458	3 999	<b>7,28</b>	<b>6,89</b>	<b>-10 623</b>	<b>943</b>	<b>-9 680</b>

**Таблица 5.** Тълкуване на получените резултати от факторния анализ по повод на проучване за начина на отчитане на разходите за блок-маса, в Хотелски комплекс „Х“, к. к. Слънчев бряг

$\Delta X = X^1 - X^0$	<u>Изводи от</u> <u>крайния аналитичен продукт:</u>	$\Delta X (R) = Z^0 * (R^1 - R^0)$	$\Delta X (Z) = R^1 * (Z^1 - Z^0)$	$\Delta X = \Delta X (R) + \Delta X (Z)$
<b>829 лв</b>	Увеличила се е както общата стойност на разхода за блок-маса, така и стойността на самия храноден.	<b>245 лв</b>	<b>584 лв</b>	<b>829 лв</b>
<b>отриц. тенденция</b>		<b>отриц. влияние</b>	<b>отриц. влияние</b>	<b>отриц. влияние</b>
<b>-23 160 лв</b>	Налице е едновременно понижение, както в общата стойност на разхода за блок-маса за м. юни, така и в стойността на хранодена за този месец, в сравнение с изминалия сезон.	<b>-15 516 лв</b>	<b>-7 644 лв</b>	<b>-23 160 лв</b>
<b>положит. тенденция</b>		<b>положит. влияние</b>	<b>положит. влияние</b>	<b>положит. влияние</b>

	-13 365 лв	Въпреки, че общата стойност на разхода за блок-маса, за м. юли, е по-ниска през текущата спрямо предходната година, се забелязва повишение в стойността на хранодена.	-16 529 лв	3 164 лв	-13 365 лв
<i>м. Юли</i>	<i>положит. тенденция</i>		<i>положит. влияние</i>	<i>отриц. влияние</i>	<i>положит. влияние</i>
	-6 043 лв	Наблюдава се спад, както в общата стойност на разхода за блок-маса, за м. август, през 2015 г. спрямо 2014 г., така и в стойността на хранодена, последният спад който е почти незначителен. Различните фактори не се движат с еднакъв темп на изменение, т.е. за броя на хранодните (среден брой посетители в ресторанта за месеца) е отчетено понижние с много повече спрямо самата стойност на изхранването. Това не е лош признак, тъй като за да се запази качеството на кухненската продукция и обслужването, не трябва стойността на хранодена да пада под определен праг или минимум.	-4 649 лв	-1 394 лв	-6 043 лв
<i>м. Август</i>	<i>положит. тенденция</i>		<i>положит. влияние</i>	<i>положит. влияние</i>	<i>положит. влияние</i>
	-9 680 лв	Поради по-ниската заетост през 2015 г., за този период спрямо същия през 2014 г., стойността на хранодена се е повишила.	-10 623 лв	943 лв	-9 680 лв
<i>м. Септ. и м. Окт.</i>	<i>положит. тенденция</i>		<i>положит. влияние</i>	<i>отриц. влияние</i>	<i>положит. влияние</i>

Промяната в резултативния показател, в Таблица 5., 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.

### Заклучение

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 отчетния период (месеца), да се установяват евентуалните различия, като когато те са съществени, едновременно и причините довели до тях.

Чрез систематизирания в изложението 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.

### Използвани източници

#### *Нормативна уредба*

1. **Закон за данък върху добавената стойност.** В сила от 01.01.2007 г. Обн. ДВ бр.63 от 04.08.2006 г., изм. и доп. ДВ. бр.24 от 16 Март 2018 г.
2. **Закон за корпоративното подоходно облагане.** В сила от 01.01.2007 г. Обн. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006 г., изм. ДВ. бр.15 от 16 Февруари 2018г.
3. **Закон за счетоводството.** В сила от 01.01.2016 г. Обн. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015 г., изм. ДВ. бр.15 от 16 Февруари 2018 г., доп. ДВ. бр.22 от 13 Март 2018 г.
4. **Международен счетоводен стандарт 2 Материални запаси.** Приет с Регламент (ЕО) № 1126 /2008 от 03.11.2008 г.; изм. - Регламент (ЕС) № 1255/2012 от 11.12.2012 г.
5. **Национален счетоводен стандарт 2 Отчитане на стоково-материалните запаси.** В сила от 01.01.2005 г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 12 Януари 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.
6. **Решение № 902, гр. Бургас,** 21 юли 2010 г. Административен съд - гр.Бургас, IV състав Интернет източник: [www.admcourt-bs.org/CMS\\_ADM/images\\_content/1293\\_2009R.htm](http://www.admcourt-bs.org/CMS_ADM/images_content/1293_2009R.htm) Дата на последно влизане: 20.02.2018 г.

#### *Литература*

7. **Божков, В., Симеонова, Р., Крумова, Д., Цветков, Ц.** (2009). Финансово счетоводство. Второ прераб. и доп. изд. Свищов: АИ Ценов. ISBN 978-954-23-0430-2
8. **Михайлов, М., Митов, К., Колева, Р., Дончева, Л.** (2010). Анализ на търговския бизнес. В. Търново: Фабер. с. 72 и с. 74. ISBN 978-954-400-218-3

9. **Начева, Р.** (2005). Специфични моменти при годишното счетоводно приключване в туризма. *Вестник Делова седмица*. (11), с. 1, 4, 6, 8. ISSN: 0861-6272
10. **Начева, Р.** (2011). Счетоводство и отчетност в туризма. Второ изд. - София: ФорКом. ISBN 978-954-464-194-8
11. **Рибов, М., и др.** (2007). Ресторантьорство и хотелиерство. София: Тракия-М. ISBN 978-954-8401-58-6
12. **Стефанов, Св.** (2009). Счетоводство на туристическото предприятие. „Наука и икономика”, Икономически университет - Варна. ISBN 978 -954-21-0383-7
13. **Стефанов, Св.** (2015). Особенности при отчитане на дейност „хранене” в туристическите предприятия. *Списание "Икономика и Компютърни науки". ИУ-Варна*. (1), с. 21-39. ISSN 2367-7791 Изтеглено от: [http://eknigibg.net/index.php?route=information/information&information\\_id=8](http://eknigibg.net/index.php?route=information/information&information_id=8) & <http://eknigibg.net/Volume1/Issue1/spisanie-br1-2015-pp.21-39.pdf>  
Дата на последно влизане: 15.07.2016 г.
14. **Стефанова, Р., д.е.с.** (2010). Бракуване на стоки. *Счетоводно-правна информационна система „Експертис“*. Интернет страница: <https://ekspertis.bg/document/view/qanda/131547/0> Последно видяно на: 08.07.2018 г.
15. **Янкова, М., дан. експерт.** (2018). Въпроси и отговори по ЗДДС. *Наръчник на икономиста. Издателство „Плутон 1“*. Брой 7. Интернет страница: <http://www.pluton1.com/narachnik-na-ikonomista/168-broi-7-2018/1866-vaprosi-i-otgovori-po-zdds-mina-yankova-danachen-ekspert>  
Последно видяно на: 08.07.2018 г.