

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИРМЕНИТЕ РАЗХОДИ

Счетоводната система на фирмата ни осигурява **информация за фирмените разходи**, която ние *използваме за изчисляване на печалбата, оценяване на фирмената продукция, вземането на управленски решения, оценка на представянето на мениджмънта и осъществяването на контрол.*

Терминът „разход” (cost) обозначава **паричното измерение на ресурсите, които са дадени или „пожертвани” от страна на фирмата за постигането на определена цел**, като например производството или придобиването на определена стока или услуга.

За по-доброто боравене със счетоводната информация, с цел **вземането на ефективни управленски решения**, е необходимо **ясно разбиране на класификацията на видовете фирмени разходи и способите, по които тази информация може и следва да бъде използвана за целите на управленския анализ и контрол.**

Свързан с темата за класификацията на фирмените разходи е и терминът „**разходен обект**” (cost object). **Разходен обект е всяка дейност, или перо във фирмата, за които мениджмънтът желае отделно проследяване, измерване и контрол на разходите.** Т. е. ако съществува някакъв обект във фирмата, какъвто и да бил той, за който се желае контрол и управление на разходите, то му се назначава проследяване и измерване на разходите, което го превръща в разходен обект. Като примери за разходни обекти могат да се посочат: *себестойността на единица продукция; себестойността на престоя на 1 пациент в болница на ден; маркетинговата функция на фирмата; определен отдел (иновации и развитие напр.); административната функция на бизнеса и т.н.*

Видове фирмени разходи

В зависимост от използвания критерий, фирмените разходи могат да бъдат класифицирани на:

1. Спрямо управленската им функция:

- a) Производствени разходи (Manufacturing Costs)*
- b) Непроизводствени (оперативни) разходи (Non-manufacturing Costs)*

2. В зависимост от възможността да бъдат начислени към определен разходен обект:

- a) Преки (директни) разходи (Direct Costs)*

b) *Непреки (индиректни разходи) (Indirect Costs)*

3. Спрямо времето на отписването им в зависимост от приходите от продажби:

a) *Продуктови разходи (Product Costs)*

b) *Разходи за период (Period Costs)*

4. В зависимост от поведението им спрямо промените в обема на дейността:

a) *Фиксирани разходи (Fixed Costs)*

b) *Променливи разходи (Variable Costs)*

c) *Смесени (полу-променливи) разходи (Semi-variable Costs)*

5. Спрямо обхвата им:

a) *Общи разходи (Total Costs)*

b) *Разходи за единица продукция (Unit Costs)*

6. В зависимост от значимостта им за изпълнение на дейностите по планиране, контрол и вземането на решения:

a) *Контролируеми и неконтролируеми разходи (Controllable and Non-controllable Costs)*

b) *Стандартни разходи (Standard Costs)*

c) *Допълнителни (инкрементални) и маргинални разходи (Incremental and Marginal Costs)*

d) *Необратими („потънали“) разходи (Sunk Costs)*

e) *Релевантни и ирелевантни разходи (Relevant and Irrelevant Costs)*

f) *Опортюнистични разходи (Opportunity Costs)*

g) *Монетарни и немонетарни разходи (Monetary and Non-monetary Costs)*

Производствени и непроизводствени разходи:

В една производствена фирма разходите се делят на **2 основни категории в зависимост от функционалните дейности, с които те се асоциират: 1. Производствени разходи и 2. Непроизводствени (оперативни) разходи.**

Производствени разходи:

Производствените разходи са тези, които се асоциират с производствените дейности на компанията. Те се подразделят на 3 категории: 1. Разходи за преки материали; 2. Разходи за пряк труд и 3. Общи (режийни) производствени разходи. **Разходите за преки материали включват всички разходи за материали, които стават част от завършения продукт.** Например дървото за направата на мебели, пластмасата за направата на определено изделие. Лепила, гвоздеи и други маловажни материали се класифицират като непреки материали и се отнасят към общите производствени разходи. **Прекият труд е трудът, който се влага директно в направата на продукта.** Например, заплатите на работниците на поточната линия за сглабянето на продукта, заплатите на дърводелците, които произвеждат мебелите. Непрекият труд, който не се влага директно в изработването на продуктите, като заплатите на супервайзорите например, също се класифицира като общ производствен разход. **Общите производствени разходи, от своя страна, са всички разходи за производство, с изключение на преките материали и прекия труд.** Т.е. каквото от производствените разходи не може да се класифицира като преки материали или пряк труд, се класифицира като общ производствен разход – *наеми на производствени помещения, амортизации, данъци, застраховки, осигуровки, разходи за осигуряване на качеството, стойността на времето на престой на производствените мощности и др.*

Важна част от общите производствени разходи са **разходите за качество.** Това са **разходите причинени от лошото качество** или от **дейностите по превенция на лошото качество.** В практиката тези разходи са значителни и могат да достигнат до 25% от размера на продажбите. От своя страна разходите за качество се подразделят на: *разходи за превенция на лошото качество; разходи за оценка; разходи от лошо качество.* **Разходите за превенция се извършват с цел предотвратяване на дефекти.** Това са *разходи за обучения, проучване нуждите на потребителите, подобряване качеството на машини и оборудване.* Разходите за превенция целят намаляването на разходите за оценка и от лошо качество. **Разходите за оценка са тези предизвикани от наблюдението и проверките на продукцията** и компенсират грешките, които не са елиминирани на етапа на превенцията. **Разходите от лошо качество могат да са вътрешни** като брак и разходи за преработка и препроверка на продукцията; **или външни** като върнати продукти, разходи по реализиране на гаранции и загубените продажби вследствие на лошото качество.

Непроизводствени разходи:

Непроизводствените или оперативни разходи се подразделят на **разходи за продажби, общи разходи и административни разходи.**

Разходите за продажби са всички разходи извършени с цел осъществяването на продажби и доставка на продукцията. Такива са разходите за *реклама, промоции, PR, продажбени комисионни.*

Общите и административни разходи включват тези разходи извършени за осъществяването на общите и административни дейности. Тук се включват

разходите за управление и контрол – като заплати на управители, разходи за правни и счетоводни услуги и т.н.

Преки (директни) и непреки (индиректни) разходи:

Класифицирането на разходите на преки и непреки се извършва на база възможността разхода да бъде проследен и начислен към конкретен разходен обект (*продукт, задача, продуктова линия, отдел, продажбена територия и т.н.*). Преките разходи могат да бъдат директно свързани и начислени към разходния обект (*cost object*), например ако разходния обект е продуктова линия, то всички материали и труда свързани с производството на продукти на тази линия ще се класифицират като преки разходи. Обратно, **непреките разходи са тези, които не могат да бъдат конкретно свързани с определен разходен обект, всички общи производствени разходи, например, са непреки разходи**, тъй-като те не могат да бъдат директно проследени и начислени към определен продукт или продуктова линия. *Споделените между различните отделы, продукти и задачи общи разходи, също са индиректни разходи* – пример за такъв разход е рекламата на фирмено ниво, от която се ползват различни продукти и/или продажбени територии.

Специфична особеност е, че в някои от случаите преките разходи се третираат като непреки, тъй-като проследяването им и начисляването им към определен разходен обект е твърде ресурсоемко и нерентабилно. Например, лепилото за сглабяне на мебелите може да се проследи и начисли към продукта, но не е икономически оправдано, тъй-като разхода е най-вероятно да бъде незначителен, не оправдава отделното му проследяване и начисляване и като такъв се класифицира като непряк разход.

Тъй-като непреките разходи или не могат да бъдат директно проследени и начислени към определен разходен обект, или това е икономически нерентабилно, за тях се прави преразпределение към разходните обекти на база избрана от ръководството на фирмата система. Но тъй-като тази система при всички случаи е условна – колкото по-голяма е пропорцията на директните разходи (т.е. които можем директно да свържем с разходния обект), толкова по-точно е изчислението на разходите, които е погълнал разходния обект.

Продуктови разходи и разходи за периода:

Тази класификация се прави на база съотносимостта на разходите към производството и оценката на определения продукт. Само продуктовете разходи се включват в оценката на продукцията с цел изчисляване стойността на завършената продукция или на продукцията в процес на производство. До момента на продажбата на продукта, продуктовете разходи се отчитат като краткосрочни активи в баланса на фирмата, в момента на продажбата се отчитат като разходи и в този си вид се използват за изчисляване на печалбата (*Gross Profit = Sales - Cost of Goods Sold*). Всички производствени разходи са и продуктови разходи.

Разходите за периода, от друга страна, не се включват при оценката на продукцията за записването и в баланса, а се третираат като разходи за периода в който са извършени, като се отписват през този период. Разходите за продажби, общите и административните разходи (непроизводствените разходи) са всички разходи за периода.

И продуктовете разходи и разходите за периода, са си разходи и в крайна сметка се отписват като такива, разликата е в момента, в който това се случва.

Причините, за третирането на непроизводствените разходи като разходи за периода, невключването им в стойността на продукцията при нейната оценка и отписването им в периода на извършването им са следните:

1. Продукцията представлява актив, т.е. ресурси, които са придобити от фирмата и срещу които се очаква в бъдеще получаването на приходи. Производствените разходи, като такива които създават активи се пренасят в продукта, стават част от него и подлежат на оценка. Непроизводствените разходи обаче не се трансформират в активи, няма гаранция че срещу тях за в бъдеще ще бъдат получени приходи, тъй-като те не представляват стойност добавена към продукта и поради това не се включват при оценяването на продукцията. Непроизводствените разходи, поради природата им, се „изпаряват”, изчезват в момента, в който са извършени.

2. Много от непроизводствените разходи (разходите за дистрибуция напр.) не се извършват по време на създаването на продукта и поради това е неподходящо да бъдат включвани при оценката на стойността на продукцията.

Класификация на фирмените разходи спрямо поведението им в зависимост от промените в обема на фирмената дейност:

Вероятно най-същественото разделение на разходите, за целите на управленския анализ и контрол, е разделиването им на база поведението на разходите спрямо промените в обема на фирмената дейност (продажбите).

Сред решенията, за които е необходима информация за това, как разходите се променят с промени в обема на фирмената дейност са:

- 1. Какво ниво на фирмената дейност да планираме за следващата година?*
- 2. Да намалим ли продажните цени, за да продаваме повече и кой изобщо е най-ефективния начин за управление на нетната ни печалба (промяна в продажните цени; обема; фиксираните разходи; променливите разходи; комбинация от последните)?*
- 3. Как се променят приходите и разходите ни, ако запишем още един студент за обучение (университет)/приемем още един пациент за настаняване (болница)?*

4. Как се променят приходите, разходите и нетната печалба на фирмата, ако увеличим/намалим производството с 15%?

Променливи разходи:

Променливите разходи са тези разходи, които се променят пропорционално на изменението в обема на фирмената дейност. Малко вероятно е променливите разходи да се изменят в абсолютно еднаква пропорция за всякакви нива на фирмената дейност и на практика те се изменят пропорционално само в определени обхвати на фирмената дейност. Примери за променливи разходи са: *разходите за пряк труд, за преки материали, електричеството за работа с машини, комисионните по продажбите, горивото за транспортните средства и др.*

Постоянни (фиксиранни) разходи:

Фиксираните разходи остават непроменени при изменения в обема на фирмената дейност в един относително широк диапазон за определен времеви период. *Общите фиксирани разходи са постоянни за различните нива на фирмената дейност, докато фиксираните разходи на единица продукция намаляват с увеличаването в обема на дейността. За вземането на управленски решения, обаче е по-добре да се работи с общите фиксирани разходи.* Примери за фиксирани разходи са: *наемите на офиси и производствени помещения, амортизацията, месечните заплати, разходите за маркетинг до определено ниво, застраховките, някои нормативни разходи и др.*

За фиксираните разходи също е малко вероятно да останат едни и същи за всякакъв обем на продукцията. На практика фиксираните разходи се изменят стъпаловидно, при достигането на определено критично ниво на фирмената дейност, като остават постоянни за следващото ниво на фирмената дейност и т.н.

Разграничаването между фиксираните и променливи разходи следва да бъде съобразено с времевия период, за който се прави, тъй-като за достатъчно дълъг период всички разходи са променливи – т.е. подлежат на изменение вследствие настъпили трайни промени в търсенето. Обратно, *за сравнително кратки периоди – напр. 1 год., разходите са фиксирани или променливи в зависимост от тяхната природа, но е много вероятно разходите за поддържане на капацитета на фирмата да останат фиксирани,* тъй-като дори и при моментно свиване в търсенето, мениджмънтът е твърде вероятно да предпочете да запази повечето фиксирани разходи, в очакване на по-добри времена за търсенето на продуктите на фирмата.

Полу-променливи (смесени) разходи:

Това са тези разходи, съдържащи в себе си променлива и фиксирана част. Като примери могат да се посочат: *възнагражденията на продажбения персонал, които се състоят от фиксирана част и % от продажбите, телефонна сметка състояща се от месечен абонамент и добавка за определени разговори и т.н.*

На база класифицирането на фирмените разходи като фиксирани, променливи или полу-променливи се извършват редица ключови и много полезни фирмени анализи, като „Анализът Разходи-Обем-Печалба” (Cost-Volume-Profit Analysis), Анализът на „Критичната точка” (Break-Even Analysis) и др.

Класификация на разходите спрямо обхвата им:

Спрямо обхвата им, разходите се подразделят на **общи разходи** и **разходи за единица продукт**. **Общите разходи са всички фирмени разходи**. За вътрешноуправленски функции и за вземането на решения, обаче, се интересуваме и от разходите на единица продукт. **Разхода на единица продукт е равен на средния разход** – т.е. *общите разходи разделени на броя на произведените продукти за съответния период*. Разхода за единица продукт може да се обозначи и като: а) *променливия разход за единица продукт* + б) *средния фиксиран разход на единица продукт*. И докато **променливия разход за единица продукт е един и същ при различен брой на продуктите**, то **средният фиксиран разход на единица продукт намалява с увеличаване обема на продукцията**, тъй-като при по-голям брой продукти, общите фиксирани разходи, които представляват константа, се разпределят върху по-големия брой продукти.

Контролируеми и неконтролируеми разходи:

Един разход е **контролируем**, когато мениджмънтът има значителна възможност да **влие върху него**. Обратно, когато мениджмънтът няма възможност за **значително влияние върху разхода**, този разход се счита за **неконтролируем**. По дефиниция *всички променливи разходи се считат да са контролируеми*, докато *фиксираните – неконтролируеми*. Принципът следователно е, *да се вземат решения относно контролируемите (променливи) разходи, от които решения да следват приходи, надвишаващи направените променливи разходи, при дадено ниво на фиксираните разходи*.

Стандартни разходи:

Стандартните разходи са **предварително определени разходи, чиито размер служи като цели, които се стремим да бъдат постигнати**. Стандартните разходи се **определят на база количествата от входящи производствени ресурси, необходими за да се произведе целевото количество продукция по ефективен начин**.

Релевантни и ирелевантни разходи:

Важно разграничение на разходите (и приходите), с цел вземане на управленски решения, е това на **релевантни и ирелевантни**. **Релевантните разходи (и приходи) са тези, които се променят вследствие на определено решение**. Тези разходи, които **не се променят вследствие на решението, а се запазват – са ирелевантни**, и не следва да се вземат под внимание при вземане на решението. Пример – *избираме между алтернативите дали да пътуваме до работа с личния си автомобил или с градския транспорт*. Разходите за гориво за автомобила, за паркиране, за билет за градския

транспорт и времето за пътуване са релевантни разходи, докато разходите за амортизации, данъци и застраховки на автомобила са ирелевантни, защото няма да бъдат променени с вземане на решението.

Необратими („потънали“) разходи:

Потъналите разходи (Sunk Costs) са **разходи, които са вече направени в миналото или за които вече е поето задължение да бъдат извършени**. Потъналите разходи *не могат да бъдат променени от решенията, които вземаме в настоящето* и като такива са ирелевантни при вземането на текущите решения. Тези разходи са останали в миналото и не могат да бъдат изменени от настоящите решения, които вземаме.

Допълнителни (инкрементални) и маргинални разходи:

Терминът **допълнителни, или инкрементални разходи, означава разликата в разходите (релевантните разходи) при различните възможни алтернативи на решението**. Инкременталните разходи на практика *показват стойността на различните варианти на решението, сравнени едно с друго*. Например инкременталните разходи на решението да увеличим броя на продукцията от 100 на 110 единици, са *всички допълнителни разходи вследствие увеличението на продукцията с 10 броя*. Инкременталните разходи ще бъдат създадени/или спестени, само ако вземем решението, но не и обратно и като такива *те винаги са релевантни разходи*.

Принципът на инкременталните разходи е подобен на този на **икономическата концепция на маргиналните приходи и разходи**, с тази разлика че *маргиналните приходи и разходи измерват допълнителните приходи и разходи свързани с единица допълнителна продукция*, докато инкременталните по принцип се свързват с някакъв обем допълнителна продукция.

Опортюнистични разходи (Opportunity Costs):

Тъй-като системата за счетоводни записвания отразява вече направените разходи или поетите задължения за бъдещи разходи, *някои от релевантните за вземането на управленските решения разходи следва да бъдат получени на база управленска преценка*. Такива са **опортюнистичните разходи – те измерват стойността на възможността, която е изгубена или жертвана вследствие избора на една алтернатива пред друга**. Опортюнистичните разходи *възникват само когато се касаят ограничени ресурси, които ползвайки се по един начин, не могат да бъдат използвани по друг*. *Когато ресурсите са неограничени, не могат или не се ползват по друг начин, опортюнистични разходи не възникват*.

Пример за опортюнистичен разход е *ситуацията, в която имаме определена машина, натоварена на пълна мощност и единствения начин да поемем нова поръчка е да прекратим текущото ползване на машината и да я пренасочим към новата поръчка*. Опортюнистичният разход тук е равен на *нетната печалба от текущото използване на машината*, която би била изгубена при пренасочването и към новата задача и която

следва да бъде начислена като разход при анализа дали и при какви условия да приемем новата поръчка.

Монетарни и немонетарни разходи:

Обикновено, когато говорим за разход, визираме такъв свързан с плащане – това са монетарните разходи, които изискват разходването на пари в брой или други ресурси. Немонетарните разходи, от своя страна, не изискват разходване на пари в брой – такива разходи например, са амортизацията, опортюнистичните разходи, страничните ефекти и др. Последните, макар често бидейки значителни, не са свързани с плащания, но обикновено са релевантни за вземане на управленски решения.

© “ИНТЕР АКАУНТ Файненшъл Сървисиз” ЕООД

м. юли 2013 г., София

www.interaccount.eu

Използвани източници: 1. *Management and Cost Accounting, Seventh Edition, Colin Drury, 2008, Cengage Learning*; 2. *Modern Cost Management and Analysis, Third Edition, Jae K. Shim and Joel G. Siegel, 2009, Barron`s*

Настоящата публикация има информативна и образователна цел. Тя е създадена, за да ви запознае с основни теоретични постановки в областта на финансовия мениджмънт. Използването на настоящата публикация следва да бъде ограничено само до образователната и цел (и във връзка с разпоредбите на Чл. 24 (1), т. 3 от Закона за авторското право и сродните му права). Публикацията не представлява консултация или съвет за вземането на конкретни финансови или инвестиционни решения и не следва да бъде използвана с такава цел. Дружество с ограничена отговорност “ИНТЕР АКАУНТ Файненшъл Сървисиз” не може да бъде държано отговорно по какъвто и да е начин за резултатите от използването на настоящата публикация.