**ТЕМА 6. ВИДОВЕ РАЗХОДИ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО**

**Целите при разработването на тази учебна тема са следните**:

* Определяне на разходите като елемент на цента.
* Систематизиране на видовете разходи.
* Формулиране на основните принципи при структуриране на разходите от производството до крайния клиент.
* Разкриване на трудностите при измерване на разходите.

**Съдържание на темата**:

1. Разходите – основа на стойността на стоките
2. Видове разходи
3. Разходите в каналите на реализация като ценообразуващ фактор

**6.1. Разходите – основа на стойността на стоките**

**Разходите** се формират от намалението на стойността на активите, начисляването на трудовото възнаграждение, осигуровките и други в резултат от извършената дейност в предприятието , независимо от момента на тяхното изплащане.

Изходна точка за образуване на цените за всяко предприятие си остават разходите за производство и за реализация. От една страна, те определят долния праг на цените, над който предприятието реализира печалба. От друга страна, проучването и прогнозирането на този основен ценови фактор си остава относително най-евтино за предприятието.

**Себестойността** обхваща производствените разходи и се формира по-точно като съвкупност от разходи за производство и реализация на продукцията, изразени в парична форма.

Тя се изчислява като:

* разходи за общия обем продукция, произведена за определен период (най-често една година);
* разходи за производство на единица продукция.

Вторият елемент се намира като първият се раздели на количеството произведена продукция.

Разходите се разглеждат най-подробно в счетоводната дейност.

**6.2. Видове разходи**

В зависимост от изискванията на Закона за счетоводството и ва националните стандарти извършените разходи в предприятието се групират в следните три групи:

* разходи за дейността;
* финансови разходи;
* други разходи.

Тази групировка изразява **връзката на извършените разходи с дейността на предприятието.**

За отчитането на **разходите за дейността** се използват две групи разходи:;

* разходи по икономически елементи;
* разходи за дейността.

От гледна точка на счетоводството и на ценообразуването най-голямо значение има разделянето **на разходите по икономически елементи и по статии на калкулацията.** Основната отличителна черта на тези разходи е **първичният еднороден вид на разходите за производство.**

Към разходите по икономически елементи се отнасят:

* разходи за материали;
* разходи за външни услуги;
* разходи за амортизации;
* разходи за заплати;
* разходи за осигуровки;
* разходи за данъци, такси и други подобни плащания;
* разходи за провизии;
* разходи за последващи оценки на активи;
* други разходи.

Предназначението на тази класификация е да определи общата сума на разходите по отделни елементи.

Разходи за материали обхващат суровини, основни и спомагателни материали след приспадане на използваните отпадъци, горива и енергия, изделия за комплектуване, резервни части и други.

Разходи за външни услуги включват разходи на предприятието за ползвани услуги, извършени от трети лица, като транспортни, за реклама, за телефон, за телекс и пощенски услуги, наеми, застраховки и други.

Разходи за амортизация са амортизационни отчисления на амортизируемите материални и нематериални дълготрайни активи съгласно амортизацонния план на предприятието.

Разходи за заплати обхващат начислените възнаграждения на персонала на предприятието по сключените договори по Кодекса на труда и по други договори и нормативни актове

Разходи за осигуровки и надбавки са разходите за социално осигуряване и за здравноосигурителните вноски за сметка на предприятието

Разходите за данъци, такси и други подобни плащания. Това са разходите за местни данъци и такси, алтернативни данъци по ЗКПО и други подобни.

Разходите за провизии имат специфично приложение. Самите провизии представляват задължения с неопределена срочност или размер, произтичащи от сключен договорили или от поемане на конструктивни задължения на предприятието.

Разходите от последващи оценки на активи. Те възникват от обезценки и преоценка на дълготрайни материални и нематериални активи, материални запаси и други

Другите разходи са разходи за служебни пътувания, за изложби и панаири, за стипендии на учащи се, за липси на активи за сметка на предприятието, за глоби и неустойки, свързани с неизпълнение на договори и други.

За целите на ценообразуването обаче разходите следва да се разграничат по отделни видове продукция и за единица изделие. В този случай разходите се систематизират по статии на калкулацията. Те групират разходите по целево назначение.

Това се налага, защото много от разходите, които се калкулират, имат смесено икономическо съдържание.

**Калкулирането** е процес на изчисляване на себестойността на продукцията по установената номенклатура на разходите. Формата, в която се изчисляват разходите, се нарича калкулация.

За целите на счетоводното отчитане още е необходимо разходите да бъдат групирани по функционално предназначение:

* разходи за основна дейност;
* разходи за спомагателна дейност;
* разходи за придобиване на дълготрайни активи;
* административни разходи;
* разходи за продажба;
* разходи за ликвидация на дълготрайни материални активи;
* разходи за дейности в предприятия с нестопанска дейност;
* разходи при ликвидация и несъстоятелност.

Съществен проблем във всички предприятия, които предлагат широка гама от разнообразни продукти е прецизното определяне на разходите, отнасящи се до всеки отделен продукт или услуга, а така също относителния дял и базата за разпределяне на постоянните разходи. От надеждното определяне на разходите в крайна сметка зависи правилното определяне на относителната рентабилност по отношение на отделните продукти/услуги. Рентабилността или доходността на всяка услуга зависи от разликата между нейната цена и размера на разходите за осъществяването й. За покриването на общите институционални разходи понякога се налага “кръстосано субсидиране”, т.е. цените на индивидуалните услуги могат да не покриват напълно разходите за производството им, което се компенсира чрез цените на други услуги, определени на по-високо равнище.

В процеса на производството разходите могат да се структурират и в зависимост от това дали се променят спрямо **количествата на произведените изделия.**

* постоянните разходи не зависят от количествата на произведените изделия. Такъв характер имат разходите за производствени помещения - наем, електроенергия, отопление, разходи за организация и управление, реклама. В действителност постоянните разходи остават неизменни за определен интервал на произведената продукция. Ако се построи нов цех например, за него ще бъдат необходими допълнителни постоянни разходи, което води до тяхното скокообразно нарастване. Ето защо се използват понятията: интервално постоянни разходи и условно постоянни разходи.
* променливите разходи се изменят в процеса на производството. Темпът на тяхното нарастване може да бъде по-нисък, да бъде равен или да изпреварва темповете на нарастване на произведеното количество продукция. В съответствие с това променливите разходи се представят чрез дегресивна крива, права линия или прогресивна крива.
* пределните разходи се формират, когато предприятието реши да увеличи производството поради нарасналото търсене. Да приемем, че до момента предприятието е произвеждала 5 изделия месечно и това е нейното пределно производство. Разходите за това производство се наричат пределни, например 50 000 лв. Ако предприятието реши да произведе 6, 7 и повече изделия, пределните разходи могат да се изменят пропорционално на произведеното количество или прирастът на разходите за всяка следваща произведена бройка да се увеличава или да намалява. Отнесени към отделна бройка, пределните разходи определят вида на кривата на променливите разходи.

Ако отделните прирасти на разходите са дегресивни, то и променливите разходи нарастват дегресивно. Ако пределните разходи за единица изделие са прогресивни, то такива са и променливите разходи.

Общи променливи разходи са равни на сумираните пределни разходи.

Общи разходи са сумата от постоянните и от променливите разходи. Тъй като постоянните разходи представляват успоредна линия на абсцисата (количеството продукция), следователно кривата на общите разходи зависи от променливите разходи.

За целите на ценообразуването предприятието трябва да определи разходите за единица изделие, съответно постоянни и променливи разходи за единица продукция и пределни общи разходи. Чрез кривата на опита се изследва динамиката на разходите за единица изделие.

Постоянните разходи за единица изделие намаляват при увеличаване на обема на продукцията, но никога не могат да станат нулеви. Променливите разходи за единица изделие намаляват също до точката на технико-икономическия оптимум (ТИО), при която средните разходи на единица изделие достигат най-ниска стойност.

След нея разходите за единица изделие ускоряват своите темпове поради свръх концентрация на производството. Най-често това се дължи на допълнителните разходи за организация и управление, транспортните разходи, поради отдалечеността на пазарите за реализация и други фактори.

Така очертаните тенденции характеризират същността на закона за масовото производство и икономията от мащабите на производство. Действието на този закон се проявява по-силно при високи постоянни разходи, отколкото при ниско относително тегло на постоянните разходи. Предприятието с голям дял на постоянните разходи изпада по-лесно в криза. Неговите разходи за единица изделие остават високи, то не може да издържи в конкурентната борба с предприятието, което предлага евтина продукция.

Кривата на опита изисква предприятията да следят прираста на разходите между отделните пределни бройки. Единствено пределните разходи показват как се изменят разходите между върховете и спадовете им. Разходите за единица произведена и реализирана продукция дават само обща представа и изравняват отклоненията.

**В системата на разходите постоянните и пределните разходи са първични разходи, от които произтичат останалите разновидности на разходите**.

Предприятията трябва да определят не само обема на разходите, но и на кои места в предприятието възникват и кои отделни продукти ги създават.

Счетоводството като теория и практика предлага техника за обхващане на видовете разходи според мястото на възникване и техните носители. Един от трудните практически въпроси във връзка с това е разделянето на разходите за производство на преки и косвени:

* преките са свързани с конкретно производство на продукт или извършване на услуга. При тях сравнително лесно се определя къде възникват и кой е техният носител;
* косвените имат общ характер и много по-трудно се определя къде възникват и кой е техният носител. Повечето от тях отговарят на постоянните разходи.

Разнообразието им е по-голямо от това на преките разходи. Косвените разходи се осчетоводяват по сметки чрез нормативи. Те позволяват преките и косвените разходи да се разпределят чрез схемата на себестойността по елементи. В резултат на това за всяко място на разход и за всеки вид разход в схемата на себестойността се групират още два вида разходи:

* плановите (нормативните) са предварително калкулирани разходи. Те се определят приблизително въз основа на опита и познаване на технологията за производство и средата на предприятието. В идеалния случай те би трябвало да съвпаднат с фактическите разходи. На практика обаче това се случва рядко.
* чрез схемата на себестойността се изчисляват разликите или коефициентите между планови и фактически разходи по елементи. Те се използват за разпределяне на косвените разходи според произхода им. Определят се надбавки за косвените разходи за всяко място на тяхното възникване. Те са предпоставка за формиране на планови и фактически цени на всеки продукт. Съпоставянето на плановите и на фактическите разходи позволява да се осъществява текущ контрол над динамиката на разходите.

**6.3. Разходите в каналите на реализация като ценообразуващ фактор**

Представителите на предприятията производители, които посещават изложби и панаири в страната и в чужбина, често пъти установяват, че стоки, подобни на тези, които те предлагат, се продават по значително по-високи цени. От това се прави извод, че търговците на едро и на дребно получават твърде висока печалба въз основа на определените надбавки. Някои от тези производители в дадена ситуация могат да се опитат да увеличат своите печалби на тези пазари, особено на задграничните. Те разчитат, че стоката и цената, на която я предлагат, ще бъдат предпочетени пред стоките на конкурентите. Подобен ход на разсъждения изглежда правилен и логичен в отделни случаи. Много често обаче той се оказва погрешен, защото несъразмерната разлика в цените отразява допълнителните разходи, свързани с излизането на този нов пазар.

Каналите на реализация представляват система от собствени и от посреднически звена, чрез които стоката се придвижва от производителя до крайния потребител. В каналите на реализация участват само звена, които имат отношение към прехвърлянето на собствеността върху стоката в процеса на покупко-продажбата.

Участниците в канала на реализация изпълняват различни функции по обслужването на клиентите, чието осъществяване е свързано с разходи:

* прехвърляне на собствеността върху стоката;
* физическо придвижване на стоката;
* разфасовка, опаковка, маркировка и допълнително обработване на стоката;
* управление на стоковите запаси;
* товарно-разтоварни работи, складиране и съхранение; маркетингови проучвания;
* финансиране на покупко-продажбата;
* сервизно обслужване;
* реклама и стимулиране на продажбите и други.

В каналите на реализация задължително участват производителят и крайният потребител. Това са преките канали на реализация. Те се използват сравнително по-често на пазарите за промишлени стоки в сравнение с пазарите за стоки за крайно потребление. Пряката работа с клиентите се осъществява от:

* представители на производителя;
* дъщерни предприятия, филиали, смесени предприятия, в които участва предприятието-производител.

При потребителските стоки също могат да се използват преки канали като:

* фирмени магазини;
* търговия по каталог и други.

При косвените канали на реализация между производителя и крайния потребител участват различни посредници, които поемат част от функциите и разходите на производителя във връзка с пласмента на продукцията.

Интензивната пласментна стратегия осигурява плътна мрежа, включваща всички възможни посредници. Тя осигурява достъп до най-широк кръг потребители. Големият брой дребни купувачи усложнява значително системата за контрол на тяхната платежоспособност. Увеличават се разходите за проспекти и за други рекламни средства.

Селективният пласмент предвижда ограничаване на броя на посредниците в зависимост от техните клиенти, възможности за техническо обслужване на продукцията, подготовката на персонала, складовата мрежа. Тази стратегия се прилага при реализация на машиностроителна продукция, престижни стоки.

Изключителната пласментна стратегия предполага предоставяне на изключителни права на отделен посредник за дадена територия. Дори само беглото описание на възможните варианти на системата от канали и форми на реализация показва многообразието от фактори, които усложняват определянето на вертикалните съотношения на цените по пласментната верига. От една страна, маркетинговият специалист трябва да прецени дали участниците в канала на реализация действително изпълняват възложените им функции. От друга страна, цените следва така да бъдат определени, че те да покрият своите разходи и да реализират печалба. Конкретните съотношения на цените по пласментната верига зависят и от постигнатото съотношение на силите между участниците в канала на реализация.

Пример: Цените на швейцарските часовници.

Ценовата политика практически на всички швейцарски компании за производство на часовници се формира на основата на позициониране на тази марка на пазара, сложността на механизма и броя на екземплярите от произведените часовници. На основата на това се формира единна ценова политика на дребно за всички страни. За всеки модел часовник е определена препоръчана цена на дребно (ПЦД). По тази цена часовниците се продават в салоните и магазините на официалните дилъри и продавачи на тази марка.

Ако цената се различава от ПЦД - силно занижена или завишена - това означава, че на съответното място се продава неофициална продукция, попаднала в търговската мрежа по неофициален път. Разбира се, допуска се известно отклонение, например, поради различия във валутните курсове, но то не надвишава повече от 3-5%. Ако цената е силно занижена, съществува много висока вероятност да ви предлагат фалшификат. Това означава също, че часовникът е попаднал в страната по неофициален път. Така нареченият "сив внос" - часовници, пренесени нелегално и не подлежащи на сервизно обслужване в мрежата на официалните сервизни центрове. Като купува такъв часовник и спестява

Предприятията определят обикновено различни цени за участниците на различни етапи на реализация. Търговските надценки (отстъпки) трябва да компенсират в достатъчна степен изпълняваните функции. В същото време, доколкото са елемент на цената, по която се предлага стоката на крайния потребител, търговските надценки и отстъпки не трябва да растат прекомерно много по относително тегло, за да се осигури ценова конкурентоспособност.

Диференцираното ценообразуване по пласментната верига служи като инструмент за стимулиране на продажбите. За целта могат да се използват ценови отстъпки, които са по-големи от обичайните в отрасъла. Посредниците обаче невинаги предоставят част от отстъпките на потребителите под формата на различни ценови стимули. Ето защо производителят в рамките на ценовата политика упражнява контрол върху веригата на ценообразуване в каналите на реализация и върху цената на крайния потребител.

Основен инструмент, чрез който предприятието управлява разходите и цените в каналите на реализация, са ценовите калкулации в техните две основни разновидности:

Възходящата (прогресивна) калкулация се основава на разходните модели на ценообразуване. Тя стартира от себестойността и чрез последователно натрупване на различните видове разходи в пласментните канали се стига до определяне на цената на всеки етап от реализацията до крайния потребител.

Низходящата (реверсивна) калкулация на цените се основава върху пазарните модели на ценообразуване спрямо цените на конкурентите. Тя започва от крайната цена на потребителите, по която оферират конкурентите, и чрез нейното декомпозиране по веригата на ценообразуване се приспадат отделни съставни елементи и се намира изходната цена или печалба на предприятието конкурент.

Основното предназначение на низходящата калкулация е да служи за анализ на конкурентоспособността на предприятията, съперници на пазара. Успешно могат да се използват и други видове пазарни цени като база за реверсивно ценообразуване – цени на стоки заместители или цени за полезен ефект при параметричните ценови сравнения.

**Експортната калкулация** е разновидност на възходящата калкулация и обикновено е свързана с оценка на функционалната роля на отделните участници в канала на реализация.

Елементи на експортната цена:

Себестойност 115 лв. + Печалба 20 лв.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| = Основна цена на базисен модел (без ДДС) | | 135 лв. |
| + Окомплектовка и резервни части | | 15 лв. |
| + Експортна опаковка и маркировка | | 5 лв. |
| + Лихва по кредита за вносителя | | 10 лв. |
| + Реклама от износителя | | 10 лв. |
| + Комисиони на агент | | 2 лв. |
| – Отстъпка за количество | | -5 лв. |
| – Отстъпка за плащане в брой | | -2 лв. |
| = Обща цена на поръчката франко склада (EXW – Еx Works) | | 170 лв. |
| + Вътрешен транспорт до пристанище | | 15 лв. |
| + Разходи за товаро-разтоварни работи | | 5 лв. |
| + Складови разходи | | 3 лв. |
| + Разходи за изготвяне на експортни документи | | 2 лв. |
| = Цена ФОБ франко борда на кораба отправно пристанище  (FOB – Free On Board) | | 195 лв. |
| при курс 1 Евро = 1.95 лв. | | 195 лв. = 100 Евро |
| + Навло за превоз по море | | 8 Евро |
| + Застрахователна премия | | 0,5 Евро |
| + Разходи за товаро-разтоварни работи | | 1,5 Евро |
| = Цена СИФ – стойност, застраховка, навло доставно пристанище  (CIF – Cost, Insurance, Freight) | 110 Евро | |
| + Вносни мита и такси | 10 Евро | |
| + Разходи по разтоварването | 2 Евро | |
| + Агентско възнаграждение | 1 Евро | |
| + Разходи по финансиране на доставката | 2 Евро | |
| = Покупна цена на вносител | 125 Евро | |
| + Вътрешен транспорт до склада на вносителя | 3 Евро | |
| + Реклама на вносителя | 2 Евро | |
| + Печалба на вносителя | 4 Евро | |
| + Печалба на търговеца на едро | 6 Евро | |
| = Цена на едро | 140 Евро | |
| + Надбавка на търговеца на дребно | 40 Евро | |
| + Данък върху добавената стойност | 36 Евро | |

= Цена на дребно 216 Евро

Анализ на цената на конкурента:

|  |  |
| --- | --- |
| Цена на дребно | 625 лв. |
| – Данък върху добавената стойност | 125 лв. |
| – Надбавка на търговеца на дребно | 125 лв. |
| = Цена на едро | 375 лв. |
| – Надбавка на търговеца на едро | 50 лв. |
| = Цена нето на вносител (без ДДС) | 325 лв. |
| – Надбавка на вносителя | 25 лв. |
| = Доставна цена на вносна стока | 300 лв. |
| – Складови, банкови и други разходи | 20 лв. |
| – Вносни мита и такси | 36 лв. |
| = Цена СИФ доставно пристанище | 244 лв. |
| при курс 1 Евро = 1.95 лв. | 244 лв. = 125 Евро |
| – Транспортни разходи | 30 Евро |
| – Застрахователна премия | 1 Евро |
| = Цена ФОБ отправно пристанище | 94 Евро |
| – Вътрешни транспортни разходи | 3 Евро |
| = Експортна цена франко склад на производител | 91 Евро |
| – Себестойност (или цена на доставка) | 71 Евро |

= Печалба от износа 20 Евро