

## КЛАСИФИКАЦИЯТА НА РАЗХОДИТЕ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В БЪЛГАРСКАТА ДЕЙСТВИТЕЛНОСТ

доц. д-р Анита Атанасова, [aatanasova@ue-varna.bg](mailto:aatanasova@ue-varna.bg)  
катедра „Счетоводна отчетност“  
Икономически университет- Варна

**Резюме:** Управлението на разходите е основен инструмент в икономическото управление на предприятията. Съвременната българска практика признава този факт, според резултатите от проведено емпирично изследване. Същевременно се наблюдават редица противоречия по отношение разбирането за разходи, оценката на тяхната значимост за финансовото управление и практическото прилагане на различни видове разходи. Основна причина за това е непознаването на възможностите, които предоставят разнообразните подходи при управление на разходите. Като необходима първа стъпка се очертава запознаването с разходите в различни аспекти. Отчитайки това е предложена широка съвременна класификация на разходите за да се свържат критериите за класификация, целите на класификацията и конкретните видове разходи.

**Ключови думи:** управление на разходите, класификация на разходите, управленско счетоводство

**JEL:** M41.

## CLASIFICATION OF COSTS AS A TOOL FOR BUSINESS MANAGEMENT IN BULGARIAN REALITY

Associate professor Anita Atanassova, PhD, [aatanasova@ue-varna.bg](mailto:aatanasova@ue-varna.bg)  
Accounting Department  
University of Economics- Varna

**Abstract:** Costs are an essential tool in the economic management of enterprises. According to the results of an empirical study, contemporary Bulgarian practice recognizes this fact. In the same time we witness a number of controversies regarding the understanding of costs, assessing their relevance to financial management and practical implementation of various cost. The main reason for this is a lack of adequate knowledge for the opportunities offered by the different approaches to cost management. As a necessary first step we consider dissemination of information for costs in various aspects. Responding to that gap, we propose a broad modern classification of costs, combining classification criteria, classification purposes and specific types of costs.

**Keywords:** cost management, classification of costs, management accounting

**JEL:** M41.

## КЛАСИФИКАЦИЯ НА РАЗХОДИТЕ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В БЪЛГАРСКАТА ДЕЙСТВИТЕЛНОСТ

доц. д-р Анита Атанасова, [aatanasova@ue-varna.bg](mailto:aatanasova@ue-varna.bg)  
катедра „Счетоводна отчетност“  
Икономически университет- Варна

### Въведение

Разходите като инструмент за управление са основата в изграждането на управленското счетоводство както в исторически план така и в наши дни. За разлика от началните десетилетия в развитието на управленското счетоводство, в които концентрацията е върху оперативни въпроси, днес в развитите държави все повече се акцентира върху стратегическите му аспекти. Това не намалява ролята на разходите като инструмент на управление. Все по- голям е обхватът на управляваните чрез разходите аспекти в дейността на предприятието в краткосрочен и дългосрочен план, и в рамките на предприятието и при взаимодействието му с околната среда.

Управленското счетоводство има разбиране за разходите много по-широко от финансовото счетоводство. То включва в **разбирането за разходите поне четири подхода: производствен, финансов, финансово-счетоводен и икономически**<sup>1</sup>. Логично възниква въпросът: как е възможно това, при условие, че някои от разбиранията водят до определяне на коренно различни суми, третиращи като „разходи“. Отговорът се състои в една от особеностите на управленско- счетоводното третиране на разходите. „Различни разходи за различни цели“ е водещ постулат в управленското счетоводство. Концепцията е създадена от J. Maurice Clark<sup>2</sup> през 20-те години на 20 век и е възприета като основна в управленското счетоводство след 80-те години на 20 век. При избор на един или друг подход има значение какви конкретни управленски решения се решават чрез информацията за разходите. Същевременно, според целите и проблемите за решаване, може да се ползват едновременно различни видове разходи за изграждане на вариационни или алтернативни решения.

При условие, че се ползват множество аспекти и критерии за обособяване на разходите се налага тяхната класификация в единна система, за да се улесни изучаването и ползването им. Подобен стремеж за всеобхватна класификация на разходите има управленското счетоводство, точно защото използва тази класификация като инструмент за управление. Целта на настоящата разработка е да се предложи относително пълна класификация на разходите като инструмент на управление, а следователно- от гледна точка на управленското счетоводство. Задачите, чрез които можем да изпълним поставената цел са свързани с очертаване на разбирането за разходи в практиката на българските предприятия, оценката на тяхната значимост за финансовото управление и практическото прилагане на различни видове

---

<sup>1</sup>За повече подробности виж Атанасова, А. Разбиране за разходите за целите на управленското счетоводство, Счетоводство плюс, бр.12, 2015, с.12-14.

<sup>2</sup> J. Maurice Clark, Studies in the Economics of Overhead Costs, Chicago, University of Chicago Press, 1923, p.35.

разходи; аргументиране на необходимостта от повече познания за класификацията на разходите за да могат те да бъдат ползвани като инструмент на управление; предложение за класификация на разходите от гледна точка на управленското счетоводство- т.е. като инструмент за управление; разясняване на многоаспектния подход при класификацията на разходите от гледна точка на конкретното предприятие и отрасъл.

Въпросът за класификация на разходите е едновременно традиционен и слабо познат в аспектите на практическото си прилагане. Нашето твърдение се основава на логически и емпирични данни.

### **1. Резултати от емпирично проучване за разбиране за разходи, оценка на тяхната значимост и аспекти на приложение в предприятията**

В опит да съчетаем конструктивистко направление в управленското счетоводство с позитивистко направление в него ще се позовем на данни от извършено емпирично изследване<sup>3</sup>. В резултат от проведено емпирично проучване през 2013, 2014, 2015г. за състоянието на управленското счетоводство в България беше достигнато до интересни изводи по отношение разбирането за разходи<sup>4</sup>.

*Таблица 1    Разбиране за разходите, според емпирично проучване в България*

Разбиране за разходите	Процент <sup>5</sup> 2013	Процент 2014	Процент 2015
1. Вложени ресурси в дейността на предприятието, независимо дали са достигнали до пазарна реализация	57	53	64
2. Вложени ресурси в дейността на предприятието, които са достигнали до пазарна реализация през отчетния период	52	42	55
3. Изтичане на парични средства от предприятието	19	21	22
4. Изтичане на икономическа изгода от предприятието, което води до намаляване на капитала, различно от вноските и разпределението към собствениците	19	30	25
5. Пропуснати ползи	11	13	7
6. Други	2	4	5

<sup>3</sup> Атанасова, А., Теории, направления, подходи, методи, инструменти на научно изследване в управленското счетоводство, Икономически изследвания, БАН, 2015, книжка 2, с.131-158.

<sup>4</sup> Моделът на изследване и дескриптивна статистика на емпиричните данни за първата година са представени подробно в: Атанасова, А., Състояние на управленското счетоводство в България- резултати от емпирично изследване, Стено, Варна, 2015.

<sup>5</sup> Процентите на избраните съответния отговор са закръглени до цяло число.

Към зададения въпрос- какво е разбирането за разходите в предприятието, са формулирани различни варианти на отговори. Сумата на процентите е над 100, защото е разрешен множествен избор на отговори. Част от предложените отговори се доближават по смисъл до определението за разходи на финансовото счетоводство, а друга част- до разбирането за разходите на управленското счетоводство- като вложени ресурси на предприятието, като изтичане на икономическа изгода, изтичане на парични средства, пропуснатите ползи, независимо дали се е достигнало до пазарна реализация и независимо дали тези ползвани ресурси са намалили стойността на капитала. **Преобладаващи са отговорите, застъпващи управленско-счетоводната концепция за разходите- и в тесен, и в широк смисъл (отговор 1,3,5).** Под 1/3 от отговорилите идентифицират разходите с определението давано от финансовото счетоводство за разходи (отговор 5), макар, че то е нормативно задължително. Тези резултати сочат една обща нагласа в България по отношение на разходите, която силно клони към разбирането на управленското счетоводство, при това не само в тесен оперативен план, но в някои случаи- и в по- широк тактически и стратегически план.

В същото изследване и за трите години 2013, 2014, 2015 анкетираните са посочили с **най- висока степен на ползване като инструменти на управленското счетоводство, следователно и в икономическото управление на предприятието, „Анализ и оценка на ефективността на приходите и разходите и управление на разходите“ и „Стриктно следене на разходите в различни разрези“.** Този факт, в съчетание с демонстрираното разбиране за разходите, клонящо в по- висока степен към управленско- счетоводното, отколкото към финансово- счетоводното, сочи голямото практическо значение на изясняване аспектите на приложение на разходите като инструмент за управление- т.е. от гледна точка на управленското счетоводство. Може да се твърди, че това е тенденцията в разбирането за разходите и за ролята, която им отреждат практикуващите специалисти- мениджъри, главни счетоводители, оперативни счетоводители. Според данните от изследването **управлението на разходите е водещият инструмент на финансово управление в предприятията.**

При извършеното емпирично изследване е бил зададен въпрос по отношение аспектите на следене на разходите в едно предприятие. Предложени са 23 варианта за избор на отговарящите. Целта е била да се установи **в каква степен разходите се използват в практиката като инструмент за управление, без да се задава директно насочващ въпрос. Решително преобладават отговорите, в които се посочват аспекти на следене на разходите за целите на финансовото счетоводство и за трите години- 2013, 2014, 2015.** Под 50% от отговорилите следят разходите в такива класификационни разрези, които са пряко свързани с контролни и управленски аспекти. Съпоставката на получените резултати очертават **противоречива картина за българските предприятия.** От една страна по- голяма част от практикуващите специалисти имат управленско виждане по отношение на разходите много по- силно изразено от финансово- счетоводното. От друга страна преобладаващата част от специалистите считат, че управлението на разходите е най- важен управленско счетоводен инструмент. А от трета страна, в пълен контраст на горните две, в действителността разходите се следят само в

аспектите, които са нормативно задължителни- т.е. според финансово счетоводните класификационните критерии. Може да изразим още по-категорично установеното: **Съществува драстично разминаване между убеждението на специалистите за голямата важност на управлението на разходите и слабата приложимост на богатия спектър от аспекти на следене и управление на разходите.** При проведени разговори с фокусни групи се потвърди предположението за нагласа на практикуващите специалисти да се извършват само задължително изискваните действия по силата на нормативен акт, да се обслужват главно данъчно насочените аспекти на следене на разходи, да се спестява всяко действие по отношение следенето на разходите, което не е пряко изискуемо от някаква висшестояща инстанция. При наличие на горната ситуация е очевидно, че ефективно управление на разходите не може да съществува. Оказва се, че и **мениджъри и счетоводители слабо познават огромните възможности за класификация на разходите за тяхното управление.** Класификацията в случая не е самоцел, а първа стъпка при създаване на възможност да прилагане на най- адекватния метод на калкулиране, контрол и преки управленски решения. Друг очертаващ се проблемен момент е, че значимостта на управление на разходите в цялото им разнообразие на подвидове и подходи се осъзнава главно от счетоводителите. **Мениджърите имат целеполагане, свързано с управлението на разходите, но им липсва инструментариумът чрез който могат да го осъществят.**

## **2.Класификация на разходите с цел да се ползват като инструмент на управление**

### *2.1.Подходи и класификационни критерии*

**Значимостта на управлението на разходите налага подробната класификация на разходите за целите на управлението им по няколко основни и множество допълнителни критерии към тях.** Тя може да се ползва на базата на всеки един от посочените четири подхода към разходите (производствен, финансов, финансово-счетоводен и икономически). В този случай се получава огромно разнообразие от концепции по отношение на разходите за целите на управленското счетоводство. Така например класификацията на разходите за целите на финансовото счетоводство и изготвяне на финансови отчети може да ползва само финансово- счетоводния подход към разходите в рамките на финансовото счетоводство. Същата за целите на управленското счетоводство може да ползва четири различни подхода, в това число и финансово- счетоводния, но и финансов, производствен и икономически.

**Всяка класификация на разходите може да се ползва за планиране, отчитане, анализ и контрол,** според целите на предприятието и разбирането на мениджмънта за управлението на предприятието **на различни нива-оперативно, тактическо, стратегическо.** При някои от класификациите една или друга страна от изброените по- горе е преобладаваща. Представената от нас класификация е условна. Включването на даден разход в една класификационна група не го изключва от друга, според друг класификационен критерий. В представената по-долу класификация, като основни класификационни критерии

за разходите заложи **три водещи цели, ползвани като основни класификационни критерии:**

**- Възможността разходите да се ползват текущо за финансовото счетоводство, калкулирането на себестойността на продукцията и услугите, изготвянето на финансови отчети;**

**- Възможността разходите да се контролират и да се ползват като контролен инструмент;**

**- Възможността разходите да се ползват пряко за вземане на управленски решения.**

Обособяването на разходите по даден критерий не изключва останалите цели като причина за класификация, както не изключва и ползването на различни други класификации, според нуждите на управлението. **Всяка последваща класификационна група включва в себе си предходната- така всички класификации крайна сметка се ползват за целите на управление.** Всички класификации може да се ползват за многоаспектен анализ на разходите и поради тази причина анализът не е посочен отделно като цел на класификацията. Подобна класификация в три основни групи е била представена в България за първи път от Бойка Брезоева в съкратен вид. Подходът се ползва и от други автори за въвеждане в богатата тематична област на управленското счетоводство<sup>6</sup>. За създател на подхода се счита един от най-известните специалисти в областта на управленското счетоводство Colin Drury<sup>7</sup>. Настоящата класификация е доразвитие и представяне на авторовото становище по въпроса. От една страна, **са допълнени редица разходи**, с които управленското счетоводство е боравело, но са били пропускани в предходни класификации, както и разходи, които са се появили в последните десетилетия в резултат развитието на управленското счетоводство. От друга страна, се подхожда **от гледна точка на едно по-широко съвременно разбиране за управленското счетоводство**, чиято цел е „да подпомогне информационно управлението на предприятието в изпълнението на целите, оценката и управлението на представянето на организацията, съобразно оперативните, тактически и стратегически цели на компанията, като осигурява необходимата количествена информация за количествени и качествени показатели във всички времеви аспекти (минало, настояще, бъдеще) и всички необходими нива на обобщение.“<sup>8</sup> Класификацията на разходите е с максимален обхват до ниво предприятие, защото това е най- високото ниво, на което функционира управленското счетоводство и управлението на предприятието, но се включват и по ниски нива: ниво продукт; ниво технологичен процес или дейности; ниво обособена организационна единица в рамките на предприятието. **В класификацията са добавени подцели и под класификационни критерии, за да се подчертае в какви аспекти може да се ползва като инструмент за управление.**

<sup>6</sup> Велчева, Й., Димитрова, И., Управленско счетоводство, Русе 2012, РИГТ Силистра, с.19-29.

<sup>7</sup> Брезоева, Б. Класифициране на разходите в системата на управленското счетоводство, Счетоводство плюс, бр. 5, 2005.

<sup>8</sup> Атанасова, А. Счетоводна политика в управленското счетоводство- да или не, Годишник на ИДЕС, 2014, с.451.

Най-често се прави разделение на класификациите на разходите за целите на управленското счетоводство и за целите на финансовото счетоводство. Но това е твърде условно разграничение, тъй като двата класификационни подхода се преплитат като обект на изследване, цели и потребители на информация и като информационна база- тази за разходите на предприятието. Ако обаче проследим това формално разграничение, то класификацията на разходите, която подпомага набирането на информация за изготвяне на публичните финансови отчети, би следвало да е класификация на разходите от гледна точка на финансовото счетоводство, а тази, която подпомага вземането на управленски решения, тяхното контролиране, анализ и отчитане с цел управление в най-широк смисъл, би следвало да е класификация на разходите от гледна точка на управленското счетоводство. От тази позиция може да се приеме, че **класификацията на разходите за целите на финансовото счетоводство е част от общата класификация на разходите за целите на управленското счетоводство. В управленското счетоводство се ползва всяка информация, която би могла да подпомогне процеса на управление на предприятието и има някакъв количествен измерител.** Всички измерители във финансовото счетоводство, наричани „отчетни измерители“ са количествени (натурални, трудови, стойностни (финансови, в парично изражение) и смесени). Но управленското счетоводство има стремежът да борава освен с отчетни измерители (винаги количествени) и с качествени измерители, които могат да се изразят количествено. Така управленското счетоводство има разширен обхват, инструментариум и измерители спрямо финансовото, но не изключва тези на финансовото счетоводство. В този ход на мисли класификацията на разходите от гледна точка на управленското счетоводство включва тази на финансовото счетоводство, доколкото може да е полезна за управлението на предприятието.

Обобщение на класификацията на разходите за различни цели и по различни критерии, ползвана от управленското счетоводство, може да се представи в табличен вид. Поради технически ограничения на обема на настоящата публикация подробно обяснение на видовете разходи не е представена. Същността на отделните видове разходи в по- голямата си част е известна, но това което липсва досега е **обединяването им в единна логическа конструкция и пълното им обхващане.**

*2.2.Обобщен табличен модел на класификация на разходите за ползването им като инструмент на управление на предприятието- т.е. за целите на управленското счетоводство*

### ***Таблица 2 Класификация на разходите за целите на управленското счетоводство<sup>9</sup>***

---

<sup>9</sup> За изготвяне на класификацията е ползвано авторово мнение и информация от различни автори: Брезоева, Б. Класифициране на разходите в системата на управленското счетоводство, Счетоводство плюс, бр. 5, 2005; Велчева, Й., Димитрова, И. Управленско счетоводство, Русе 2012, РИТТ Силистра, с.19-29; Йонкова, Б. Управленско счетоводство, Ромина, София , 2008;

Цел на класификацията	Класификационен критерий за разходите	Видове разходи според класификационния критерий
1. Да подпомогне текущото финансово отчитане; калкулиране; изготвяне на финансови отчети		
Да улесни следенето на разходите по конкретни еднородни групи сметки, имащи икономически сходни характеристики	1.1. Според икономическото съдържание- основни съставни елементи според икономическата теория	1.1.1. Материални (Material- M) 1.1.2. Трудови (Labor-L) 1.1.3. Други разходи (Expenses- E)
Да улесни текущото отчитане на разходите по относително еднородни икономически сметки; Да носи информация за съставяне на отчет за приходите и разходите (брутен, по „същност на разходите“ - МСС1т.102)	1.2. Според икономическото съдържание- класификация, ползвана от финансовото счетоводство	1.2.1. Разходи за материали (M) 1.2.2. Разходи за външни услуги (E); (L); (M) 1.2.3. Разходи за амортизация (M); (E) 1.2.4. Разходи за възнаграждения (L) 1.2.5. Разходи за осигуровки (L) 1.2.6. Разходи за данъци

Йонкова, Б., Орешаров, Н., Рупска, Т., Основен курс по управленско счетоводство, Университетско издателство Стопанство, София, 2010, с. 27-29; Павлова, М., Управленско счетоводство (оценка и анализ на дейността), ЛБМ инвест, Велико Търново, 2010, с.31-45; Илиев, Г. и колектив, Управленско счетоводство, АИ Ценов, Свищов, 2012, с.37-53; Трифонов, Т. Управленско счетоводство (за финансов мениджмънт), Университетско издателство Стопанство, София, 2009, с.21-32; Генов, С., Счетоводство на предприятието, Геа- принт, Варна, 2009, с.196-7; Тодоров, Г. и колектив, Счетоводство на предприятието, Стено, Варна, 2009, с.182-4; ACCA F2 Management Accounting, BPP Learning Media, London, UK, 2010; ACCA F5 Performance Measurement, BPP Learning Media, London, UK, 2009; Drury, C., Management and Cost Accounting, Cengage Learning, UK, 2008; Horngren, Ch.T., Datar, S. M., Rajan, M.V., Cost Accounting, Pearson, USA, 2013, p.50-73; Drury, C., Management Accounting for Business, Cengage Learning, UK, 2013, p.26-42; Management Accounting Paper P1, CIMA, Kaplan Publishing, 2014, p. 219-240; Weygandt, J., Kimmel, P., Kieso, D., Accounting Principles, Wiley, 2014, chapter 20, 21, 24.



		и такси (E)  1.2.7.Разходи за провизии (E); (L)  1.2.8.Разходи за последващи оценки на активи (E)  1.2.9.Други разходи (E); (L); (M)
Да носи информация за калкулиране според избрания метод	1.3.Според нуждите на калкулирането в конкретно предприятие	Статии на калкулация-детайлизация, а в някои случаи и обобщение- конкретизация на разходите по икономически елементи според специфичните нужди на дадено предприятие за отделен вид продукт.
Да служи за отчитане на разходите (калкулиране на себестойност) по процеси	1.4.Според съществуването на пряка връзката на разходите с отделен продукт или услуга	1.4.1.Първични разходи (Prime costs)  1.4.2.Разходи по преработка (Conversion costs)
Да служи за отчитане на разходите (калкулиране на себестойност) по поръчки	1.5. В зависимост от начина на отнасяне на разходите към себестойността на продукта или услугата	1.5.1.Преки; неразпределяеми (Direct)  1.5.2.Непреки; косвени; разпределяеми (Indirect)
Да служи за коректното отчитане на разходите, калкулиране на себестойност на продукцията и формиране на финансов резултат за периода	1.6.Според наличието на връзка на разходите с произвежданото изделие, независимо дали тази връзка е пряка или непряка	1.6.1.Разходи за продукта; производителни (Product cost; Inventorable cost)  1.6.2.Разходи за периода; непроизводителни (Period cost)
Да служи за коректното отчитане на разходите, калкулиране на себестойност на продукцията и услугите, формиране на финансов резултат, според нормативните изисквания на счетоводните стандарти	1.7.Според връзката на разходите със себестойността на продукцията и услугите по изискванията на МСС2 и НСС2-съкратена себестойност на база основни производствени разходи	1.7.1.Разходи по закупуване (МСС2, т.11; НСС2, т.5)  1.7.2.Разходи за преработка (МСС2, т.12,13,14; НСС2, т.6)  в това число:  1.7.2.1.Преки производствени разходи (Direct

		<p>manufacturing costs)</p> <p>1.7.2.2.Постоянни и променливи общо-производствени разходи (по същество това са непреки, косвени, разпределяеми производствени разходи) (Indirect manufacturing costs, manufacturing overheads, production overheads)</p> <p>Основни производствени разходи= Пълни производствени (абсорбционни) разходи (Absorption cost; full manufacturing cost)= съкратена себестойност по смисъла на финансовото счетоводство: непреки производствени разходи+ непреки променливи производствени разходи+ част или всички от непреките постоянни производствени разходи (зависи от използването на производствените мощности)+ в редки случаи- и част от другите разходи (НСС2, т.6,7,8)</p> <p>1.7.3. Други разходи (МСС2, т.15,16,17,18; НСС2, т.7)</p>
Да служи за следене на разходите при тяхното извършване с цел коректно формиране на себестойност и финансов резултат; да служи за следене и намаляване на непроизводствените разходи	1.8.Според връзката на разходите с производствения процес	<p>1.8.1.Производствени разходи (Production cost)</p> <p>1.8.2.Непроизводствени разходи, режимни (Selling and General Administrative purposes costs; SGA)</p>
Да служи като база за отчитане, сравнение, управление и контрол на разходите	1.9.Според времето на възникване на разходите	<p>1.9.1.Предварителни: планови и нормативни</p> <p>1.9.2.Последващи: отчетни (фактически) и смесени</p>

Да служи за коректното формиране на финансов резултат за периода	1.10. Според връзката на разходите с финансовия резултат за периода	1.10.1. Разходи за отчетния период- наричани още завършени разходи  1.10.2. Разходи неутрални към отчетния период- незавършени разходи
Да служи за коректно разпределение на разходите между завършения продукт и незавършеното производство	1.11. Според връзката на разходите със степента на завършеност на продукта	1.11.1. Разходи за незавършено производство  1.11.2. Разходи за готова продукция
Да служи да подпомогне организацията на текущото счетоводно отчитане и съставяне на отчет за приходи и разходи (брутен и нетен)	1.12. Според значението на разходите за осъществяване на различни дейности в едно предприятие	1.12.1. Разходи за дейността (разходи за оперативна дейност- виж НСС1, Приложение2);  1.12.2. Финансови разходи;  1.12.3. Извънредни разходи <sup>10</sup> ;  1.12.4. Разходи за данъци за сметка на финансовия

<sup>10</sup> След последната промяна на Националните счетоводни стандарти (НСС), публикувани в ДВ бр. 3 от 12 януари 2016г. НСС8 Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, параграф „Извънредни статии“, гласи: т. 4.1. „В отчета за приходите и разходите се отчита общата сума на всички извънредни статии. Естеството и размерът на всяка извънредна статия се оповестява допълнително в приложението.“ ; т.4.2. „Извънредните статии текущо се отчитат като извънредни приходи и извънредни разходи“. Косвено указание за разграничаване на извънредни разходи има и в НСС12 Данъци от печалбата. Точка 8з) изисква предприятието да оповести в приложението към финансовия отчет „дължимите (възстановими) данъци от печалбата поотделно за обичайната и извънредна дейност, когато предприятието е реализирало печалба или загуба от извънредна дейност.“ Не е възможно да се разграничи печалба или загубата от извънредна дейност ако не се следят извънредните приходи и разходи. Извънредни разходи се споменават и в НСС2, т.8.2. и 8.4. В НСС1 Представяне на финансови отчети и в МСС1 Представяне на финансови отчети няма статия „Извънредни разходи“. Това означава, че предприятието не ги показва на лицевата част на отчета. Но това не означава, че такива не съществуват. Предприятието може да отчита текущо определен кръг разходи като извънредни, да ги покаже обобщено в отчета за приходи и разходи в състава на разходи за оперативна дейност (например в други разходи) и да оповести със степен на подробност по своя преценка естеството и размера на тези извънредни по характер разходи в приложението. Така, противоречие между НСС 1, НСС2, НСС8, НСС12 не съществува, а извънредните разходи имат своята роля в класификацията на разходите, доколкото подпомагат процеса по текущо отчитане и оповестяване във финансовия отчет. Предприятията, прилагащи МСС като своя база имат избор за ниво и естество на оповестяване по отношение на извънредните разходи, ако текущо са оформили тяхното следене. Не е задължително текущото отчитане да се посочи директно в елементите на финансовия отчет. То може да се ползва в преобразувана форма, например в оповестяванията към финансовия отчет. Може да се ползва и за управленски цели, без да се отразява във публичен финансов отчет, а само в управленски.

		результат <sup>11</sup>
Да служи да подпомогне организацията на текущото за счетоводно отчитане по функционално направление и изготвяне на отчет за приходи и разходи (нетен; по „функционално предназначение“- МСС1, т.103)	1.13. Според функционалното предназначение на разходите в рамките на оперативната дейност (в рамките на разходи за дейността)	<p>1.13.1. Разходи за основна дейност;</p> <p>1.13.2. Разходи за спомагателна дейност;</p> <p>1.13.3. Разходи за придобиване на активи;</p> <p>1.13.4. Разходи за ликвидация на активи;</p> <p>1.13.5. Разходи за организация и управление;</p> <p>1.13.6. Разходи за реализация.</p>
Да служи да подпомогне организацията на разходни центрове и текущото счетоводно отчитане при ABC метод	1.14. Според връзката им с дейността, според ABC метод	<p>1.14.1. Йерархична система<sup>12</sup>, в това число:</p> <p>1.14.1.1. Разходи по дейности свързани с един продукт или услуга (Unit level costs)</p> <p>1.14.1.2. Разходи по дейности, свързани с партида от продукти или услуги (Batch level costs);</p> <p>1.14.1.3. Разходи по поддържащи дейности за вид продукт или услуга (Product sustaining costs);</p>

<sup>11</sup> МСС1 Представяне на финансови отчети има само статия „Разходи за данъци“ в отчета за приходи и разходи (Отчета за всеобхватния доход), без статия „Други данъци, алтернативни на корпоративния“ (втората съществува след последната редакция на НСС 1 в сила от 2016г.). „Данъци за сметка на печалбата“ по смисъла на НСС 1 21.2. включват статията „Разходи за данъци“ и „Други данъци, алтернативни на корпоративния“, а по смисъла на МСС1 82г) се включват само „Разходи за данъци“. „Данъчен разход“ по смисъла на МСС12 е общата сума, включена при определянето на печалбата или загубата за периода във връзка с текущите и отсрочени данъци. Аналогично е съдържанието на „Разход за данъци от печалбата“ по смисъла на НСС 12. Това преплитане на понятия води до объркване при ползването на даден термин. Поради тази причина ползваме нов термин „Разходи за данъци за сметка на финансовия резултат“ като сборно понятие: включващо всички данъчни начисления, които са за сметка на финансовия резултат- текущ корпоративен данък, отсрочени данъци, техните промени и други данъци, алтернативни на корпоративния.

<sup>12</sup> Cooper, R., Kaplan, R. S., Profit Priorities from Activity Based Costing, Harvard Business Review, May- June 1991. В тази публикация йерархията е представена в обратен ред на подреждане – от най-общите разходи към индивидуалните.

		1.14.1.4.Разходи по дейности по поддържане на материалната база, на активите и/или бизнес поддържане (Facility sustaining costs)
Да служи да подпомогне организацията на разходни центрове и текущото счетоводно отчитане с цел елиминиране на разходите не носещи полезност за клиентите при ABC метод		1.14.2.Според полезността на дейностите за клиентите <sup>13</sup> , в това число  1.14.2.1.Разходи свързани с дейности носещи полезност (Value carrying activity);  1.14.2.2.Разходи свързани с дейности не носещи полезност (Non value carrying activity)
<b>2.Да подпомогне вътрешния контрол в предприятието</b>		
Да създаде условия за по-бърз и качествен контрол, включително нормиране и автоматично следене	2.1.Според състава на разходите	2.1.1.Прости (еднородни, едноелементни- Single element costs)  2.1.2.Съставни (комплексни, многоелементни-Compound elements costs)
Да служи като основа да се оцени ефективността на работата на оперативните мениджъри при традиционна управленска структура	2.2.Според възможността да се контролират според различни нива на контролни правомощия	2.2.1.Контролируеми (Controllable costs)  2.2.2.Неконтролируеми (Non controllable costs)
Да служи за комплексно планиране, контрол и калкулации, включително по веригата на стойността; да служи като база за алтернативни решения и подобряване на работата	2.3.Според фазите на възпроизводствения процес	2.3.1.Разходи, свързани със снабдяване на предприятието с нужните ресурси за дейността:  2.3.1.1. Разходи за съхранение на материални запаси на склад;  2.3.1.2.Разходи за търсене и поръчка на ресурси,

<sup>13</sup> Convey S., Eliminating non productive activities and processes, CMA magazine, volume 65, N 9, 1991.

		<p>необходими за дейността; разходи за поддържане на връзки с доставчици;</p> <p>2.3.1.3. Разходи поради липса на материални запаси на склад;</p> <p>2.3.1.4. Разходи за лицензи, разрешителни; търсене на подходящи човешки ресурси, обучение на служители за бъдещата дейност и др.</p> <p>2.3.2. Разходи свързани директно със захранването на производствения цикъл с необходимите ресурси (влагане в дейността)</p> <p>2.3.3. Разходи свързани с продажбите</p> <p>2.3.4. Административни разходи</p> <p>2.3.5. Разходи след реализация на продукта или услугата</p>
Да служи за коректното планиране, контрол и управление на разходите съобразно спецификата на дейността	2.4. Според бизнес сектора в който функционира предприятието и вида дейност (следва да се конкретизира до отрасъл, отделно предприятие, технология, продукт).	<p>2.4.1. Разходи в производство</p> <p>2.4.2. Разходи в търговията</p> <p>2.4.3. Разходи в сферата на услугите</p>
Да подпомогне контрола с цел снижаване на разходите при условие, че организацията на дейността е по центрове на отговорности; да служи като оценка за дейността на оперативните мениджъри при условие, че организацията на дейността е по центрове на	2.5. Според системата по центрове на отговорности и място на възникване на разхода (responsibility centers)	<p>2.5.1. Разходи по разходни центрове (Cost centers)</p> <p>2.5.2. Разходи по приходни центрове (Income centers)</p> <p>2.5.3. Разходи по центрове на печалба (Profit centers)</p> <p>2.5.4. Разходи по</p>

отговорности		центрове на инвестиране (Investment centers)
<b>3. Да подпомогне вземането на управленски решения</b>		
Да служи за коректно разграничаване сферите на отговорност и информационната база на мениджърите при вземане на управленски решения	3.1. В зависимост от значението за и връзката им с вземане на управленски решения	3.1.1. Съответстващи (Relevant costs; Avoidable costs)  3.1.2. Несъответстващи (Irrelevant costs), в това число:  3.1.2.1. Окончателни, наричани още безусловни, инвариантни, „потънали“ разходи- Sunk costs; Unavoidable costs;  3.1.2.2. Неокончателни- Non sunk irrelevant costs
Да служи за прилагане подходите за анализ на база разходи-обем-печалба и вземане на множество управленски решения, които се основават на този анализ (за минимален обем дейност; за прекратяване или продължаване на дадена дейност; за цена при желана печалба и обем дейност; за възлагане на дадена дейност на външен изпълнител или извършване в предприятието; за поемане на единична поръчка; за оптимално използване на дефицитни ресурси и др.)	3.2. Според връзката с обема на произвежданата продукция и услуги	3.2.1. Променливи (Variable costs, VC), в това число:  3.2.1.1. Линеенно променливи (пропорционални);  3.2.1.2. Нелинейно променливи, в това число:  /прогресивно нарастващи  /дегресивно нарастващи  /обратно пропорционални  3.2.2. Постоянни (Fixed costs, FC)  3.2.3. Полупроменливи (Semi variable)  3.2.4. Полупостоянни (стъпаловидни)- (Semi fixed, stepped costs)
Да даде възможност за разграничение на разходите според отговорните за тяхното планиране нива на	3.3. Според възможността да се планират	3.3.1. Планируеми (Costs that could be planned)  3.3.2. Непланируеми

управление и възможността да се предвидят		(Costs that could not be planned)
Да даде възможност за математически анализ, моделиране и на тази база–управление на разходите	3.4. Според възможно прилагане на подходи на математическо моделиране (непълно изброяване)	<p>3.4.1. Пълни (счетоводни) разходи (Total (accounting) costs (TC))</p> $TC = FC + VC$ <p>3.4.2. Средни разходи (Average costs (AC))</p> $AC = \frac{TC}{q}$ <p>3.4.3. Пределни разходи за допълнителна единица изделие (Marginal cost (MC))</p> $MC = \frac{\Delta TC}{\Delta q}$ <p>3.4.4. Нарастващи (инкрементни) разходи за допълнителна партида, група изделия (Incremental costs (IC); differential costs)</p> $IC = \frac{\Delta TC}{\Delta q \text{ batch}}$
Да даде възможност за пълно обхващане на разходите при тяхното управление и особено при вземане на алтернативни краткосрочни и дългосрочни решения	3.5. Според подхода на икономическата теория	<p>3.5.1. Счетоводни (исторически, фактически, експлицитни) разходи, (Accounting historic costs)</p> <p>3.5.2. Несчетоводни (имплицитни) разходи</p> <p>3.5.3. Алтернативни разходи (Opportunity costs)</p> <p>3.5.4. Пълни икономически разходи (Full Economic costs)</p>
Да даде възможност за оценка на разходите при тяхното управление от гледна точка на тяхната възвръщаемост	3.6. Според способността на разходите да доведат до желаната печалба	<p>3.6.1. Рентабилни</p> <p>3.6.2. Нерентабилни</p>
Да даде възможност за	3.7. Според	3.7.1. Ефикасни



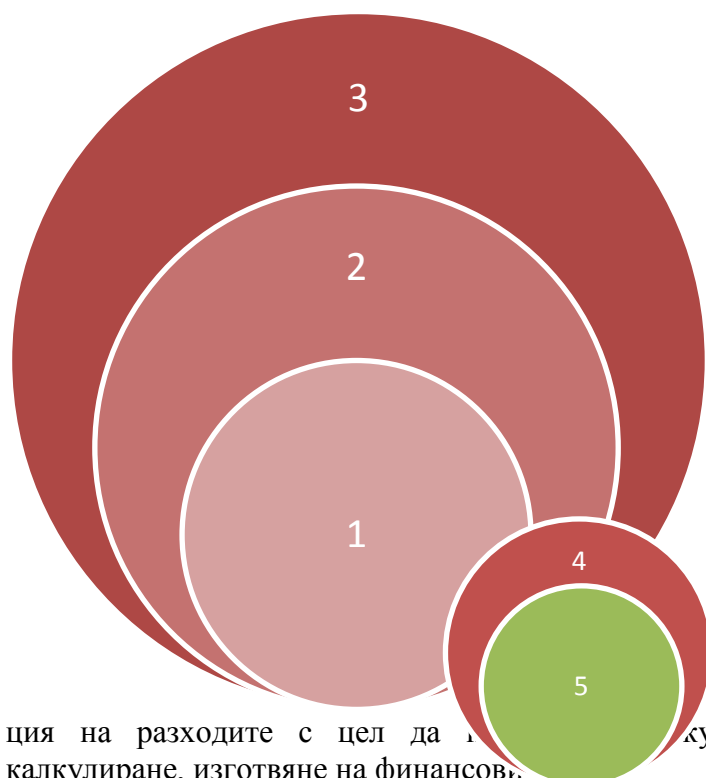
оценка на разходите при тяхното управление от гледна точка на тяхната целенасоченост	способността на разходите да допринесат за достигане на поставената цел	3.7.2. Неефикасни
Да даде възможност за оценка на разходите при тяхното управление от гледна точка на тяхната съответствие със себестойността на база жизнен цикъл на изделието	3.8. Според етапа на извършването на разходите по жизнения цикъл на продукта	3.8.1. Разходи на фаза въвеждане на продукта 3.8.2. Разходи на фаза растеж на продукта 3.8.3. Разходи на фаза зрелост на продукта 3.8.4. Разходи на фаза спад и изтегляне от производство и продажба на продукта
Да даде възможност за оценка на разходите при тяхното управление от гледна точка на тяхната съответствие с целевата себестойност	3.9. Според пазарно насочена цел на управлението	3.9.1. Целеви разход (Target cost) 3.9.2. Нецелеви разходи
Да даде възможност за оценка на разходите при тяхното управление от гледна точка на тяхната съответствие с целите на предприятието и със социалните цели на обществото; често ползвана класификация при екологичното счетоводство	3.10. Според връзката на предприятието с околната среда и социалната му отговорност	3.10.1. Вътрешни, частни разходи (Private costs) 3.10.2. Външни разходи (External costs; cost of externalities) 3.10.3. Социални разходи (Social costs) = Вътрешни разходи + - Външни разходи

### *2.3. Йерархична структура при класификация на разходите за целите на управление на предприятието*

Предложената класификация може непрекъснато да се доразвива с нови необходими за мениджмънта разрези в управление на разходите. От друга страна, тя трябва да се конкретизира от всяко предприятие, според неговите нужди и цели. Не е необходимо да се прилагат всички предложени класификационни критерии, а само преценените като полезни, използвани, приложими. Видовете разходи както и класификацията има особености според отделния отрасъл и конкретния вид дейност, технология, продукт,

организационна структура, цели<sup>14</sup>. Едно от основните достойнства на предложената класификация на разходи за целите на управленското счетоводство е, че всяка последваща основна група от посочените три включва в себе си предходните и се основава на тях.

Фигура 1 Йерархична структура при класификацията на разходите



като  
инструмен  
т на  
управление  
- за целите  
на  
управленск  
ото  
счетоводс  
тво

Леге  
нда:

1-  
Класифика

ция на разходите с цел да осигури качеството на финансово отчитане, калкулиране, изготвяне на финансови отчети.

2- Класификация на разходите с цел да подпомогне вътрешния контрол в предприятието

3- Класификация на разходите с цел да подпомогне вземането на управленски решения

4- Класификация на разходите в отрасъла

5- Класификация на разходите в конкретно предприятие

<sup>14</sup> Типичен пример за широко развита специфична класификация на разходите е хотелиерския и ресторантьорски бранш. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), [http://www.hftp.org/hospitality\\_resources/usali\\_guide/](http://www.hftp.org/hospitality_resources/usali_guide/), ползвано на 17.06.2016. За повече подробности виж Георгиев, Д., Приложение на Единната система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия (USALI) за целите на финансовото и управленското счетоводство, Известия- Списание на Икономически университет- Варна, 2016, бр. 2

При тази вложена йерархична класификационна структура на разходите, **всяка следваща основна класификационна група включва в себе си предходните.** Така втората основна класификационна група на разходите с цел „Класификация на разходите с цел да подпомогне вътрешния контрол в предприятието“, включва в себе си както своята присъща класификация, така и предходната „Класификация на разходите с цел да подпомогне текущото финансово отчитане, калкулиране, изготвяне на финансови отчети“. Третата основна класификационна група на разходите с цел „Класификация на разходите с цел да подпомогне вземането на управленски решения“ включва в себе си както своята присъща класификация, така и предходните две: „Класификация на разходите с цел да подпомогне вътрешния контрол в предприятието“ и „Класификация на разходите с цел да подпомогне текущото финансово отчитане, калкулиране, изготвяне на финансови отчети“. Това е нормално и естествено, тъй като всичко в управленското счетоводство, включително класификацията на разходите, е насочено към предоставяне на необходимата информация за вземане и изпълнение на адекватни управленски решения. **Всеки отрасъл има особености, които биха могли да се отразят на класификацията на разходите.** Това определя четвъртата класификационна група, обхващаща част от предходните три класификации и специфичните за отрасъла класификационни групи. **Отделното предприятие винаги конкретизира избраната класификация според управленските цели, отрасъла, организационната структура, вида продукт, технологичния процес, мащабите на дейност.** Така се формира петата отделна за всяко предприятие класификация – с част от вече изброените възможни класификации и добавена специфична за предприятието, според индивидуалния мениджърски избор за най-добро управление. Управлението на разходите е постоянно променящ се процес поради промяната на вътрешните и външни фактори на средата за едно предприятие, поради промяната на теоретичните познания в този аспект.

### Заклучение

В практиката и донякъде в теорията съществува подценяване на въпроса за управление на разходите и ползването им като инструмент на икономическо управление, Това се дължи на факта, че те се приемат за утвърден, рутинен инструмент на финансово управление. Често те се считат главно за работа на счетоводителите, а не на управляващите. Оказва се, че този традиционен инструмент на управление в предприятията далеч не е толкова познат и лесно приложим. Съществува необходимост от сериозен процес на професионално обучение и увеличаване на знанията с новите аспекти. Нужна е промяна в мисленето на управляващите по отношение на разходите, за да се превърнат в действително ефективен инструмент на управление. Предложената класификация е стъпка в това направление, доколкото дава систематизация на разходите и възможни насоки за ползването им. Тя не може да действа автоматично. Би могла да се превърне в ефективен инструмент за управление ако се познава и прилага според спецификата на дейността, отрасъла, икономическата среда и целите на мениджмънта и ръководството в отделно предприятие. Ползването на класификацията на разходите за целите на текущото финансово отчитане, калкулиране, изготвяне на финансови отчети е

само е една от възможните насоки за приложението ѝ. В българската действителност това е преобладаващ подход при ползване на различните видове разходи. Не са докрай оползотворени възможностите разходите да служат при извършване на вътрешен контрол, анализ и вземане на управленски решения. Доброто познаване на разходите в различни техни разрези е предпоставка за превръщането им в мощен инструмент за оперативно и стратегическо управление.

### Използвана литература:

- 1.Атанасова, А., Разбиране за разходите за целите на управленското счетоводство, Счетоводство плюс, бр.12, 2015.
- 2.Атанасова, А., Състояние на управленското счетоводство в България- резултати от емпирично изследване, Стено, Варна, 2015.
- 3.Атанасова, А. Счетоводна политика в управленското счетоводство- да или не, Годишник на ИДЕС, 2014.
- 4.Атанасова, А., Теории, направления, подходи, методи, инструменти на научно изследване в управленското счетоводство, Икономически изследвания, БАН, 2015, книжка 2.
- 5.Брезоева, Б. Класифициране на разходите в системата на управленското счетоводство, Счетоводство плюс, бр. 5, 2005.
- 6.Велчева, Й., Димитрова, И., Управленско счетоводство, Русе 2012, РИТТ Силистра.
- 7.Генов, С., Счетоводство на предприятието, Геа- принт, Варна, 2009.
- 8.Георгиев, Д., Приложение на Единната система от счетоводни сметки за хотелиерската индустрия (USALI) за целите на финансовото и управленското счетоводство, Известия, Списание на Икономически университет– Варна, 2016, том 60 бр. 2. [http://journal.ue-varna.bg/uploads/20160628120728\\_1405421245577268802a09e.pdf](http://journal.ue-varna.bg/uploads/20160628120728_1405421245577268802a09e.pdf)
- 9.Илиев, Г., Аверкович, Е., Симеонова, Р., Александров, С., Кузманова, Г., Михайлова, Р., Христова, Р., Крумова, Д., Управленско счетоводство, АИ Ценов, Свищов, 2012.
- 10.Йонкова, Б. Управленско счетоводство, Ромина, София, 2008.
- 11.Йонкова, Б., Орешаров, Н., Рупска, Т., Основен курс по управленско счетоводство, Университетско издателство „Стопанство”, София, 2010.
- 12.Павлова, М., Управленско счетоводство (оценка и анализ на дейността), ЛБМ инвест, Велико Търново, 2010.
- 13.Постановление 46 от 21 март 2005г.за приемане на Национални счетоводни стандарти, с последно изменение от ДВ бр.3 от 12 януари 2016г., в сила от 01.01.2016г.

- 14.Свраков, А., Брезоева, Б. Международни счетоводни стандарти, приети за ползване в Европейския съюз през 2014г. Труд и право, 2014.
- 15.Тодоров, Г. и колектив, Счетоводство на предприятието, Стено, Варна, 2009.
- 16.Трифонов, Т. Управленско счетоводство (за финансов мениджмънт), Университетско издавателство Стопанство, София, 2009.
- 17.ACCA F5 Performance Measurement, BPP Learning Media, London, UK, 2009.
- 18.Convey S., Eliminating non productive activities and processes, CMA magazine, volume 65, N 9, 1991.
- 19.Cooper, R., Kaplan, R. S., Profit Priorities from Activity Based Costing, Harvard Business Review, May- June 1991.
- 20.Drury, C., Management and Cost Accounting, Cengage Learning, UK, 2008.
- 21.Drury, C., Management Accounting for Business, Cengage Learning, UK, 2013.
- 22.Horngren, Ch.T., Datar, S. M., Rajan, M.V., Cost Accounting, Pearson, USA, 2013.
- 23.J. Maurice Clark, Studies in the Economics of Overhead Costs, Chicago, University of Chicago Press, 1923.
- 24.Management Accounting, BPP Learning Media, London, UK, 2010.
- 25.Management Accounting Paper P1, CIMA, Kaplan Publishing, 2014.
- 26.Weygant, J., Kimmel, P., Kieso, D., Accounting Principles, Wiley, 2014.