

ПО ВЪПРОСА ЗА КЛАСИФИЦИРАНЕТО НА РАЗХОДИТЕ В ПРОМИШЛЕНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Росен Илиянов Колев
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов
Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Настоящата научна разработка разглежда класифицирането на разходите в промишлените предприятия. Те се характеризират с определено икономическо съдържание и функционално проявление. Систематизираното класифициране на разходите е в основата на рационално изградената счетоводна система за тяхното отчитане в промишлеността. **Основната цел** на научната статия е изследване възможностите за групиране на разходите в промишлените предприятия с оглед очертаване на практико-приложни възможности за тяхното счетоводно отчитане, калкулиране и формирането на себестойността на промишлената продукция.

Ключови думи: разходи, класифициране, систематизиране, признаци за класифициране, промишлени предприятия.

JEL: M 41.

ON THE QUESTION OF CLASSIFYING COSTS IN INDUSTRIAL ENTERPRISES

Rosen Iliyanov Kolev
The D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Accounting

Abstract: This paper examines the classification of costs in industrial enterprises. They are characterised by a certain economic content and functional manifestation. The systematic classification of costs is at the heart of the rationally developed accounting system for their reporting in industry. The main aim of the article is to study the opportunities for grouping costs in industrial enterprises so that the practical applicability of their accounting, calculation and the formation of the cost of industrial production are outlined.

Keywords: cost, classifications, systematisation, classification features, industrial enterprise.

JEL: M 41.

Актуалността на избраната тематика в научната разработка е провокирана от нуждата за систематизирано представяне на класификационните признаци на разходите в дейността на промишлените предприятия.

Настоящата научна разработка има за *цел* изследване на признаците за класифициране и групиране на разходите в промишлените предп-

риятия. Това е необходимо, за да се организира адекватно счетоводно отчитане на разходите и тяхното калкулиране в счетоводната система на промишленото предприятие.

Обектът на изследване са разходите, които се извършват в предприятията от промишления отрасъл, а **предмет** – систематизирано представяне на класификациите на разходите с оглед тяхното изследване в счетоводната теория и придобиването на нови знания за тях, от една страна, и за нуждите на счетоводната практика – от друга.

Понятието разходи се използва както от юридическите лица, така и от физическите лица. Това обуславя честото срещане на думата „разходи“ в разговорния език. Използва се и в словосъчетания с конкретна професионална и теоретико-приложна насоченост. В голяма степен не се придава смисълът на думата и не се съобразява икономическото ѝ значение.

Икономическата същност на понятието „разходи“ най-общо се свързва с влагането на ресурси в икономически оправдани дейности. Към тях спада и промишлената дейност. В промишлените предприятия същността на разходите се свързва с влагането, използването и преобразуването на ресурси до получаването на готов продукт.

В счетоводната система на промишлените предприятия отчитането на разходите заема основно място. Определение за понятието „разход“ се представят в Концептуалната рамка на международните стандарти за финансови отчети: „Разход е намалението на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи, или увеличение на пасиви, което води до намаление на собствения капитал и не е свързано с разпределения между собствениците на капитала“. (Концептуална рамка за финансово отчитане, 2012 г.)

Елдон Хендриксон дава малко по-различна трактовка за разходите: „Разходите представляват неблагоприятен поток от ресурси, което намалява печалбата на фирмата. Но потреблението не е неблагоприятно явление. И по-точно тези разходи са свързани с потреблението на стоки и услуги в процеса на генериране на доход. Икономистите наричат работната сила, материалите и капитала, участващи в производството на стоки и услуги, фактори за производство. В икономически контекст разходите водят до изтичане (потребление) на фактори и са пряко или косвено свързани с производството.“ (Hendriksen, 1992, p. 244).

Разходите се характеризират с множество проявления и тяхното изучаване и изследване е свързано главно със систематизирането им. „Многообразието на разходите е предпоставката, която е с познавателна, методическа и организационна цел поражда необходимостта от систематизирането, т.е. класифицирането и групирането им. По този начин се цели постигането на прегледност, хармония в състоянието и динамиката на един толкова важен за системата на управленското счетоводство обект на отчитане, какъвто са разходите.“ (Аверкович, Илиев, Симеонова, & кол., 2010 г., стр. 29). За да се постигне систематизирането на разходите трябва да има ясни критерии или признаци, по които да бъдат разграничени разходите.

Инструментариум за изследването на разходите е групирането и класифицирането им. Тези две понятия в икономическата действителност и в специализираната счетоводна литература се използват дори като синоними, но това не е така. Георги Илиев изразява мнение, което изяснява разликата между тях: „Различието между тях е гносеологическа. От тази позиция действията с разходите се разглеждат като гносеологически противоположни, защото при класифицирането движението на мисълта е от общото към конкретното, а при групирането (групировката) – от конкретното към общото.“ (Илиев, Аверкович, Симеонова, Александров, & кол., 2012 г., стр. 38). Общото между класифицирането и групирането на разходите е постигането на прегледност на отчетения обект. Според Дамян Дамянов „групирането на разходите се осъществява въз основа на определен класификационен признак. Той се избира винаги с оглед решаването на съответни задачи за организацията на отчетния процес“. (Дамянов, 1991 г., стр. 140).

За да се обхване многообразието от разходи в промишленото предприятие, е необходимо научното им класифициране и систематизиране. В тази насока са разработени много научни изследвания и съответно мнения относно признаци за класифицирането на разходите. Общоприети признаци са :

- 1) Нормативните изисквания;
- 2) Според предназначението на разходите;
- 3) Значение и роля на разходите в производствения процес;
- 4) Състав и икономическа еднородност на разходите;
- 5) Начин на включване в себестойността;
- 6) Период, за който се отнасят, т.е. според влиянието на фактора „време“;
- 7) Влияние на обема на дейността върху размера на разходите;
- 8) В зависимост от това дали разходите увеличават стойността на произведената продукция;
- 9) Други признаци в зависимост от информационните потребности на предприятията.

Разходите в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти са :

1. разходи за дейността;
2. финансови разходи;
3. разходи за данъци върху печалбата.

До преди 01.01.2016 година и влизането в сила на новия Закон за счетоводството в тази групировка разходи влизаха и извънредните разходи¹. В закона те биват изключени като отчетна категория, но можем да отбележим, че в СС №8 Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика все още съществуват извънредни разходи. Това определено създава едно противоречие между

¹ Извънредните разходи отпадат, заради интерпретирането на Директива 2013/34 на Европейския съюз в българското законодателство. В директивата извънредните разходи се изключват като отчетен обект.

Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти. Поради това отпада необходимостта от изследването на извънредните разходи като отчетен обект.

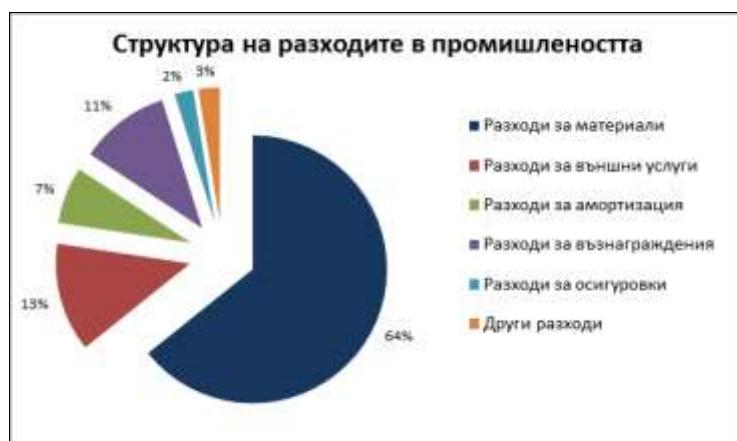
Разходите за дейността са пряко свързани с дейностите, извършвани ежедневно, ежемесечно и т.н. В разходите за дейността се включват разходите по икономически елементи, разходи по функционално предназначение и разходи за бъдещи периоди.

Към разходи по икономически елементи спадат :

1. разходи за материали;
2. разходи за външни услуги;
3. разходи за амортизация;
4. разходи за възнаграждения (заплати);
5. разходи за осигуровки;
6. разходи за данъци, такси и др.;
7. разходи за провизии;
8. разходи от последващи оценки на активи;
9. други разходи.

Значението на представеното класифициране е определящо за организацията на текущото счетоводно отчитане на разходите по икономически елементи и в основата на необходимостта от създаването на информация за финансовите отчети.

Разходите, които всички предприятия от отрасъла промишленост извършват, са свързани с производствения процес и административната дейност на управленския персонал. Тези разходи ежегодно се обобщават от Националния статистически институт. С наличната информация може да се установят определени зависимости и анализират конкретно възложени задачи. Те се включват в структурата на разходите за дейността на промишлените предприятия по икономически елементи. Информацията, която е използвана, е от 2015 г. (НСИ, България 2016, 2016, стр. 326).



Фигура 1. Структура на разходите в промишлеността по икономически елементи за 2015 г.

Емпиричното изследване представя информация в процентно отношение за структурата на разходите в отрасъл промишленост. Наблюдава се значително влияние на разходите за материали (64%) в дейността на промишлените предприятия. Разходите за външни услуги, за амортизация, за възнаграждения, за социални осигуровки и другите разходи формират 36% от разходите в сектора. Техният размер е 1,7 пъти по-малък от разходите за материали.

Промишлеността е съставена от четири основни дейности и всяка от тях има различна структура на разходите. Специфичните производства и тяхната нужда от икономически ресурси дава различно отражение в разходната структура. Разходите за дейността в добивната и преработваща промишленост, производството и разпределението на електрическа и топлинна енергия и на газообразни вещества и доставяне на води; канализационни услуги, управление на отпадъците и възстановяване са представени последователно отново с данни от 2015 г. (НСИ, България 2016, 2016, стр. 326).



Фигура 2. Структура на разходите в добивната промишленост по икономически елементи за 2015 г.

Наблюдава се драстична промяна в разходната структура за добивната промишленост. Специфичните дейности, използвани в този подотрастъл, дават различно процентно отношение. Тук разходите за материали са 1/3 или 33% от общото количество разходи. Разходите за външни услуги и разходите за възнаграждения са значителни в структурата на разходите за добивната промишленост. В сравнение с общата структура посочените разходи заедно не надвишават 24%. Другите разходи, разходите за амортизация и разходите за осигуровки запазват относително малък дял от общата структура.



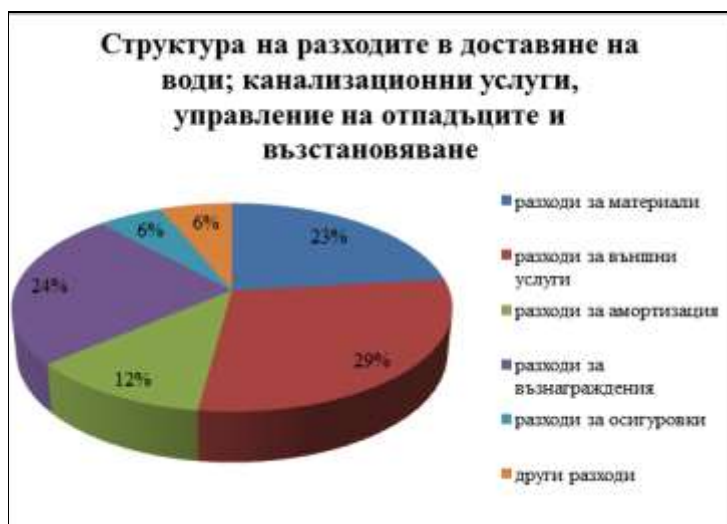
Фигура 3. Структура на разходите в преработващата промишленост по икономически елементи за 2015 г.

От представената информация се наблюдава, че структурата на разходите на промишлеността като цяло и структурата на разходите на преработващата промишленост се доближават много. Основно значение за това имат разходите за материали, които заемат повече от 2/3 или 69% от разходите. Разходите за външни услуги, амортизация, възнаграждения, социални осигуровки и другите разходи формират 31% от разходите в подотрасъла.



Фигура 4. Структура на разходите в производството и разпределението на електрическа и топлинна енергия и на газообразни вещества по икономически елементи за 2015 г.

Разходите за материали отново са доминиращи в разходната структура, но в много по-малък процент (32%). За този подотрасъл се наблюдава изравняване на процентното съотношение на разходите за амортизация (18%), външни услуги (19%) и други разходи (18%). Специфичната дейност на този подотрасъл, работата с големи съоръжения и тяхната поддръжка обуславят високите нива на разходите. Това е още едно потвърждение за нуждата от специфично обособяване на разходи в отделни производства. Разходите за възнаграждения и осигуровки отново са с най-ниско процентно отношение към структурата.



Фигура 5. Структура на разходите в Доставяне на води; канализационни услуги, управление на отпадъците и възстановяване по икономически елементи за 2015г.

При последния подотрасъл на промишлеността за първи път се наблюдава най-голямо процентно отношение (29%) към структурата на разходите за външни услуги. Забелязва се и друга особеност спрямо другите структури на разходите в промишлеността – голям дял на разходите за възнаграждение (24%). Разходите за материали са 23 %, което е най-ниското ниво на тези разходи. Това се обуславя по-скоро от непроектен характер за този подотрасъл.

Разходите по функционално предназначение са:

1. разходи за основна дейност;
2. разходи за спомагателна дейност;
3. разходи за придобиване на дълготрайни активи;
4. административни разходи;
5. разходи за продажба;

6. разходи за ликвидация на дълготрайни активи;

7. разходи при ликвидация и несъстоятелност;

Значението на тази класификация се изразява в организиране синтетично и аналитично отчитане разходите за дейността на промишленото предприятие.

Финансовите разходи се формират в резултат от операции с финансови активи и пасиви на предприятието. Предприятията често използват услугите на банки, застрахователни и други дружества. Тези разходи не са основни за промишлените предприятия, въпреки че те се срещат често в дейността им. Примери за такива разходи са разходи за лихви, отрицателни разлики по валутни курсове и т.н.

Разходите за данъци върху печалбата имат основно значение след като бъде формиран положителен финансов резултат. Съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане данъчната ставка в България е 10 на сто. И тези разходи, както останалите от тази класификационна група, имат своето място във финансовите отчети.

Според предназначение на разходите биват:

1. имплицитни;
2. експлицитни.

В икономическата действителност и счетоводната практика има разходи, които не намират счетоводен израз и това са имплицитните. Експлицитните разходи са обект на счетоводно третиране в икономическите предприятия.

От гледна на ролята и значението на разходите в производствения процес биват:

1. производствени;
2. непроизводствени (допълнителни).

Производствените разходи, независимо от предмета на дейност на дадено предприятие, са свързани с продукта на труда, който е произведен. Независимо дали се произвежда продукция или услуга, производствените разходи формират себестойността на продукцията. Това са разходи, без които е невъзможно осъществяването на производствения процес в промишленото предприятие.

Непроизводствените разходи биват наричани допълнителни, защото тези разходи участват косвено в производството на продукта. Те са свързани с управлението и организацията на предприятието.

Пример за такива разходи са административните разходи, разходите за продажба на продукцията и др. Те се отнасят в намаление на приходите, защото не се включват в себестойността на продукцията, както е споменато по-горе.

В зависимост от техния състав и икономическа еднородност разходите се разделят на:

1. едноелементни (прости);
2. многоелементни (комплексни).

Едноелементните разходи обхващат един отчетен обект или разходи, които не може да бъдат поделени на съставни части. Пример за такива разходи са: разходи за материали, разходи за външни услуги и т.н.

Многоелементните разходи са съставни, т.е. те се съвкупност от едноелементни разходите. Тези разходи обединяват различни разходи в определено направление на дейността на даденото промишлено предприятие. Пример за такива разходи са: Разходи за основна дейност, Разходи за спомагателна дейност, Административни разходи, Разходи за брак и т.н. Класификацията на разходите в тази група помага за тяхното по-лесно разграничаване и определяне значимостта им спрямо дейностите в промишленото предприятие.

На следващо място са посочени разходите, които се класифицират според начина, по който се включват в себестойността на продукцията и услугите :

1. преки;
2. непреки или косвени.

По смисъла на Общите разпоредби на Националните счетоводни стандарти в Република България себестойността на продукцията е непълна. Това определя разходите, които могат да се включат към групата на преките и непреките.

Росица Симеонова дефинира същността на преките и непреките разходи: “Следва да се поясни, че тук става дума за разходите (преки и непреки), които в зависимост от значението им за дейността на предприятието се класифицират като основни (технологични) производствени разходи. Това са разходите, непосредствено свързани с производството на продукция или оказването на услуги.“ (Симеонова, 2005 г., стр. 41).

Преките разходи се включват в калкулирането на себестойността. Тези разходи са свързани директно с производството на продукта. Това са основни разходи, без които изработването на продукта е немислимо. Такива са разходи за суровини и материали за дадения продукт, разходите за възнаграждения на персонала, зает в производството на конкретния продукт и т.н.

Непреките разходи също се включват в себестойността на продукцията, но чрез разпределението на систематична база. Тази систематична база се разработва от предприятието предварително и се включва в счетоводната политика. Посочените разходи се извършват за повече от една дейност или при производството на няколко изделия. Пример за такива разходи са разходите за амортизация на производствен цех, когато две или повече производства се извършват в този цех. Те си разделят разходите за амортизация.

Тук е необходимо да се направи точно определяне обекта на отчитане и на продукта. Това е необходимо, защото наличието на повече от едно производство изисква специфично отчитане на разходите в промишлените предприятия. Систематичната база на разпределението на разхо-

дите трябва да бъде съобразена с видовете производства. Ето заради това ясното определяне на обекта на отчитане улеснява сериозно дейността и правилното определяне себестойността на продукцията.

В зависимост от отношението им към обема на дейността (производството) разходите биват:

1. постоянни;
2. променливи.

Постоянните разходи в научната литература са познати и като условно – постоянни. Постоянните разходи се характеризират с непроменлив обем, независимо от големината на производствената дейност. Тези разходи не зависят от количеството произведена продукция. Те се разпределят, като се има предвид нормалния капацитет на производството на промишленото предприятие. Производственият капацитет е установим и задължителен за дейността на промишлените предприятия. Той се разработва от всички предприятия в България. Най-използван пример за такива разходи са амортизацията на производствена сграда, разходите за заплата на персонал зает в обслужването на сградата, такива са и разходите за наем на помещения и машини.

Променливите разходи са изцяло зависими от производството на продукцията, защото са негова функция. Обемът на дейността е от основно значение и тези разходи са свързани с определено количество продукция и по-скоро се определят от производствените норми. Пример за такива разходи са: материалите, вложени в производството, електроенергия за двигателни нужди на производствените машини, разходи за заплати на персонала, зает в производството.

Променливите разходи на промишлените предприятия се подразделят на следните части:

1. Пропорционални, нарастващи със същия темп, както и обема на дейността.
2. Прогресивни, нарастващи с по-бърз темп от нарастването на обема на дейността.
3. Дегресивни, нарастващи с по-малък темп в сравнение с обема дейност.
4. Регресивни, намаляващи при нарастване обема на дейността.

И променливите, и постоянните разходи могат да бъдат обединени в още една група. Тези разходи се наричат разходи за преработка на продукцията. Те обхващат точно етапа на преработка и придават допълнителна стойност на продукта. Общопроизводствените променливи разходи изцяло зависят от обема дейност на промишленото предприятие, т.е. разходите, без които не може да се произведе продуктът. Постоянните общопроизводствени разходи не са свързани с обема на производството и както бе споменато по-горе се разпределят на база капацитета на производство.

Следващата група разходи са от гледище на периода, за който се отнасят, и биват:

1. текущи;
2. предварителни или разходи за бъдещи периоди.

Текущите разходи в дейността на дадена организация основно, както бе споменато и преди това, се включват в определянето на себестойността на произведената продукция и установяването на финансовия резултат за текущия период.

Предварителните разходи в счетоводната терминология се наричат разходи за бъдещи периоди. Основна тяхна характеристика е, че се извършват през текущия период, но те се отнасят до приходи или увеличаване на икономическата изгода през следващ отчетен период. Голяма част от тези разходи се правят, за да бъде продължена дейността на предприятието или да се обезпечи дейността. Пример за такива разходи най-често може да се даде с предплатените наеми.

Съгласно Националните счетоводни стандарти разходите за бъдещи периоди се пренасят в счетоводния баланс, за разлика от финансовите отчети на Международните счетоводни стандарти, където информация за тези разходи не се предвижда.

В зависимост дали разходите увеличават стойността на произведената продукция биват:

1. производителни;
2. непроизводителни.

Производителните разходи се включват директно в стойността на продукта на труда. Обикновено това са разходите за материали, разходи за горива и енергия и т.н.

Непроизводителни разходи или наричани в научната литература чисти разходи не увеличават стойността на продукта на труда. Те принципно са свързани с технологичния процес и се покриват от създадения доход от промишленото предприятие.

В промишлените предприятия се изграждат и други класификационни признаци в зависимост от техните нужди. Поради големия брой икономически субекти и специфичните черти на промишлените дейности, създаващи специфични разходи, класификационните признаци е трудно да се обхванат.

В заключение може да се каже, че класифицирането на разходите в промишлените предприятия изцяло се съобразява със специфичните черти на дейността им. Голямата палитра от икономически дейности в промишлеността поражда и нуждата от създаване на специфични признаци за класифициране на разходите. Това е потвърдено и от наблюдаваните данни за промишлените подотрасли, добивната и преработващата промишленост, производството и разпределението на електрическа и топ-

линна енергия и на газообразни вещества и доставяне на води; канализационни услуги, управление на отпадъците и възстановяване. От представената информация се вижда динамиката в процентното отношение на разходите по икономически елементи за всеки подотрасъл. Това довежда до систематизиране на признаците за точно определена дейност, за да се постигне вярно и честно представяне на изследваната информация.

Използвани източници:

Hendriksen, E. V. (1992). *Accounting theory*. Boston: IRWIN.

Аверкович, Е., Илиев, Г., Симеонова, Р., & кол. (2010 г.). *Управленско счетоводство*. Велико Търново: Фабер.

Дамянов, Д. и. (1991 г.). *Курс по счетоводство при пазарна икономика*. В. Търново: Абагар.

Илиев, Г., Аверкович, Е., Симеонова, Р., Александров, С., & кол. (2012 г.). *Управленско счетоводство*. Свищов: АИ "Ценов".

Концептуална рамка за финансово отчитане. (2012 г.). Свалено от <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=bg>.

НСИ. (2016). *България 2016*. София: Национален статистически институт.

НСИ. (2008). *Класификация на икономическите дейности*. София: НСИ.

Симеонова, Р. (2005 г.). *Калкулацията-инструмент за управление на разходите*. Свищов: Стопански свят СА"Д.А.Ценов".