

## ОПИТ В ПРОЕКТИРАНЕТО НА ПРОИЗВОДСТВЕНА СИСТЕМА ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТ НА ЕДИНИЦА ПРОДУКТ ИЛИ УСЛУГА

проф. д-р Николай Колев  
Бургаски свободен университет

## SOME EXPERIENCE IN THE DESIGN OF A PRODUCTION SYSTEM FOR CALCULATING THE COST OF A PRODUCT OR A SERVICE

Professor Nikolay Kolev, PhD  
Burgas Free University

**Резюме:** Текущото планиране и оперативния контрол на дейностите и процесите са средства на т. нар. оперативно или още текущо управление. Това е онази ежедневна управленска практика, без която нито един бизнес не може да съществува. Тя изисква перманентно наблюдаване и анализиране на цялата стойностна верига с цел контрол по изпълнението на текущите задачи и краткосрочните цели. Тъй като обект на управлението при разноските по цялата стойностна верига е техния принос за формиране на новосъздадена стойност, то това управление ще наричаме **оперативно управление на разноските**. То включва:

- ✓ планиране, отчетност и контрол на себестойността на 1-ца продукт или услуга;
- ✓ планиране, отчетност и контрол на влиянието на структурата на разноските върху печалбата/загубата от стопанската дейност;
- ✓ планиране, отчетност и контрол на издръжката на дейностите.

Вземането на правилни решения в процеса на оперативното управление на разноските е невъзможно без информация. Осигуряването на такава е присъща задача на управленската отчетност. В настоящата студия ще се разгледа само проектирането на тази част от управленската отчетност на предприятието, на която се възлагат задачите по планиране, отчетност и контрол на себестойността на 1-ца продукт или услуга.

**Summary:** Current planning and operational control activities and processes are means of so-called operational management. It's that daily management practice, without which no business can exist. It requires permanent monitoring and analysis of the entire value chain in order to control the execution of current tasks and short-term goals. Since the object of management costs are the whole value chain is their contribution to the formation of the newly value, then this government will call operational management costs. It includes:

- ✓ planning, reporting and control of the cost of a product or service;
- ✓ planning, reporting and control of the impact of the structure of costs on the profit / loss of business;
- ✓ planning, reporting and control of maintenance activities.

*Sound, decision-making process in the operational management of costs is impossible without information. Provision of such is an inherent task of management reporting. In this paper will be investigated only the design of this part of the accountancy of the enterprise to which the task is planning, reporting and control the cost of a product or service.*

**Ключови думи:** *опит, планиране, отчетност, контрол, себестойност на единица продукт или услуга.*

**Key words:** *experience, planning, reporting, control, cost of a product or service.*

### **Въведение:**

Едва ли „башата на калкулирането“ Josiah Wedgwood (1730 -1795)<sup>1</sup> е имал очакването, че изнамерената от него рационална практика за изчисляване на себестойност на едно глинено изделие ще ползва човечеството векове наред, но е факт, че и днес, успоредно с авангардните подходи за управление на разноските, продължава да се ползва и усъвършенства теорията и практиката на традиционното калкулиране. В тази насока са и задачите на настоящият ръкопис.

Всяка една система за калкулиране на себестойност е уникална. Тя се проектира точно за конкретното предприятие и механичното ѝ пренасяне в друго, би я направило непригодна. Уникалността ѝ се дължи на това, че проектирането и изпълнението ѝ се основават на *организационната, продуктовата, производствената и управленската структура* на предприятието, а трудно могат да се открият две предприятия с еднакви такива структури. По тази причина и процеса на проектирането е уникален. Все пак могат да се намерят характеристики като процедура, етапност, техника, подходи, изчисления, които са полезни и ще демонстрираме тук на база конкретен пример.

Една система за обхващане на разноски по продукт/услуга в условията на серийно и масово производство ще съществува един доста продължителен период, ще работи перманентно, ще изпълнява множество от информационни и контролни функции, поради което ще изисква много повече внимание, труд и творчество при проектирането, внедряването и експлоатацията ѝ. Тази система, ще е трудно осъществима и скъпа. Това налага извършването на комплекс от

### **1. Предпроектни наблюдения, проучвания и анализи.**

Предпроектни наблюдения, проучвания и анализи се осъществяват на управленско, организационно, продуктово, технологично, техническо, финансово и мета-управленско ниво.

На управленско ниво отговор следва да намерят въпросите:

- ✓ Кой има възможност и е оторизиран да упражнява управленски въздействия по веригата на стойността в предприятието?
- ✓ Какви решения взима той?
- ✓ Колко често се налага да се вземат такива решения?
- ✓ Каква информация е необходима на всеки един от оторизираните, за вземане на съответните решения при установената честота?

---

<sup>1</sup> Историографска справка на: <http://www.nndb.com/people/821/000049674/>

- ✓ Какви текущи производствени задачи се поставят и как ще се контролира изпълнението им?
- ✓ Кои параметри на текущите производствени задачи подлежат на планиране и нормиране?

Въпросите, поставящи калкулирането в контекста на организацията на дейността в предприятието са:

- ✓ Как точно изглежда органиграмата на предприятието?
- ✓ През какви организационно обособени структури (единици) преминава веригата на стойността в предприятието?
- ✓ Кои организационни звена имат характеристика на основни и кои са спомагателни?
- ✓ Каква организацията на труда и работната заплата ще се ползва?

Още на предпроектната фаза по отношение на продуктовата структура ще следва да се уточни:

- ✓ Фиксирана или гъвкава ще бъде тя?
- ✓ Всички ли елементи на даден продукт ще се произвеждат в предприятието, или някои от тях ще се закупуват?
- ✓ Ще има ли полуфабрикати с пазарно значение?
- ✓ Какви са очакванията за евентуалното разширяване, или свиване на асортимента?

Предпроектни технологични проучвания ще се наложи да се направят, за да се отговори на въпросите:

- ✓ През колко и какви фази на преработка преминава всяко едно от изделията?
- ✓ Има ли преработки за получаването на съпътстващи и отпадъчни продукти?
- ✓ Как технологично са обособени и интегрирани спомагателните дейности?
- ✓ Налагат ли се и къде в технологичния процес технологични прекъсвания?
- ✓ Допустим ли е и до колко технологичен брак?
- ✓ Очакват ли се съществени технологични промени?

От техническите проучвания и анализи се очаква отговор на въпросите:

- ✓ Какви машини и съоръжения при какво натоварване ще могат да осигурят изпълнението на текущите производствени задачи?
- ✓ В кои организационни звена, кои машини и съоръжения ще се експлоатират?
- ✓ Какъв ще е графика на планово-предварителните ремонти?
- ✓ Какъв ще е техническият срок на използване на всяка една машина, или съоръжение?

Чисто от финансово естество са въпросите:

- ✓ Колко ще струва проектирането, осъществяването и внедряването на калкулационната система?
- ✓ Колко ще струва текущото експлоатиране на калкулационната система?
- ✓ Какви ефекти се очакват от работата на системата?
- ✓ Какво и колко се губи от липсата на производствена калкулационна система?

На метауправленско ниво ще се търси отговор на въпросите:

- ✓ Какви промени в управленската структура ще се извършват в обозримо бъдеще, както и с оглед внедряването на калкулационната система?
- ✓ Как ще се управляват генерираните от калкулационната система информационните потоци и бази от данни?
- ✓ Как ще се управлява самата калкулационна система?

В хода на самото проектиране на производствената калкулационна система вероятно ще възникнат и много други нерешени в предпроектната фаза въпроси.

## 2. Проектиране на производствена калкулационна система.

Проектирането на производствена система за калкулиране включва:

- ✓ определяне на калкулационни обекти;
- ✓ определяне на калкулационни единици;
- ✓ определяне на калкулационния период, т.е. времето между две калкулации;
- ✓ избор и разполагане по цялата стойностна верига на центрове на отговорност, в които ще се калкулира себестойност;
- ✓ проектиране на документ-основание за отнасяне на преки материални разноски в себестойността;
- ✓ проектиране на документ-основание за отнасяне на преки трудови разноски в себестойността;
- ✓ проектиране на амортизационен план;
- ✓ избор на база за разпределение на общопроизводствени разноски;
- ✓ проектиране на включването в стойностната верига на услугите от спомагателни дейности;
- ✓ проектиране на система за обособяване и калкулиране на съпътстващи и отпадъчни продукти;
- ✓ избор на база за разпределение на извънпроизводствени разноски;
- ✓ проектиране на система от синтетични и аналитични сметки за разходи по направление;
- ✓ проектиране на калкулационни таблици;
- ✓ проектиране на формати на управленски отчети;
- ✓ проектиране на коригиращ механизъм за разликите между нормативно разпределени и фактически отчетени разноски.

За да обясним и онагледим целия този сложен процес, ще вземем за **пример (1)** едно предприятие за масово производство по уникални рецепти на три вида хляб („луксозен”, „селски” и „народен”), което ще наречем „Трихлеб” ООД. Технологията на производство и на трите вида минава през фазите: замесване, втасване, формоване, изпичане и опаковане, които са обособени в производствените звена (участъци, цехове): „тестомесачно”, „формовачно”, „пекарно” и „опаковачно”. Първият участък изпълнява ролята и на склад за материалите. Първоначално се забърква универсална тестена смес в пропорция 1 част брашно тип – 500, 1/2 част хладна вода, 1/20 част олио, 1/20 част захар, 1/25 част сол, 1/40 част хлебна мая. Зареждането на сместа става за 15 минути, а разбъркването за 30. Забърканата смес втасва в отоплено помещение 30 минути. Една малка част от нея се подава директно към опаковъчното, където в разфасовки от 1 кг. се опакова и експедира за продажба като продукт „Универсално тесто”. От останалата част, съобразно заявените от дистрибуторите в края на предходния ден количества чрез 10

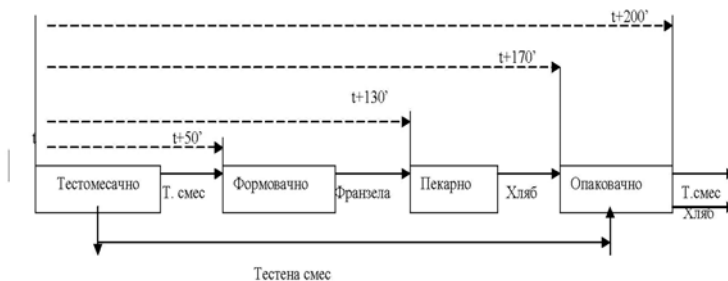
минутно допълнително смесване и разбъркване се заготвят три отделни смеси, както следва:

Табл. № 1.

Съставки в 1 бр:	„Лукозен”	„Селски”	„Народен”
Универсална тестена смес	650 гр	650 гр	650 гр
Фъстъчено брашно	50 гр	0	0
Смляно слънчогледово семе	50 гр.	30 гр.	0
Набухвател “PUNY – 300”	10 гр.	10 гр.	10 гр.
Оцветител	0	0	5 гр

Смесите се подават към формовъчния участък, където автоматизирано се извършва претегляне и формоване на 700 грамови франзели. Капацитетът на линията е 1 000 франзели на час. Заготовките се насочват към пекарното звено и пекат в ротационна електропец с мощност 20 KW и капацитет 20 тави, т.е. 500 хляба на 1 зареждане. Зареждането на пеца става за 20 минути, а изпичането трае 30 мин. Изпечените хлебни изделия преминават в опаковъчното, където се опаковат всяко в отделна хартиена фирмена торбичка и се подреждат в оборотни пластмасови касети. Последният участък изпълнява ролята и на склад за експедиране на продукцията. Целият процес трае 200 минути. Схематично производственият цикъл може да бъде представен така:

Фиг.1



Продуктовата и производствената структура предопределят като калькулационни обекти да се обособят:

- „Универсална тестена смес”;
- опакована „Универсална тестена смес”
- заготовка на франзела за хляб „Лукозен”;
- заготовка на франзела за хляб „Селски”;
- заготовка на франзела за хляб „Народен”;
- опакован хляб „Лукозен”;
- опакован хляб „Селски”;
- опакован хляб „Народен”.

Спецификата на изделията предполага като калкулационна единица да се определи:

- за тестената смес – килограм (кг);
- за фразелите и готовите хлябове – брой (бр).

Обичайно, калкулационния период е годишен, тримесечен, ежемесечен, или ежедневен. Тъй като пазарът на хлебни изделия е високо конкурентен и обема на производството е силно зависим от подадените заявки от дистрибуторите на хляб, то най-добре би било калкулационния период да се обвърже с изпълнението на заявките. По този начин, въпреки че производствения метод ще се изпълни като някаква версия на поръчковия, става възможно перманентното следене на себестойността и рентабилността на бизнеса.

Центърът на калкулиране би могъл да бъде един – изходът на опаковъчното звено, т.е. края на производствения процес. Ако обаче, мениджмънта иска да следи приносите на отделните звена при формирането на себестойността и за рентабилността на бизнеса, като центрове на калкулиране са обособими:

- изхода на „Тестомесачно“;
- изхода на „Формовъчно“;
- изхода на „Пекарно“;
- изхода на „Опаковачно“.

По принцип при масовите производствата материалите се изписват с първичен документ наречен „Лимитна карта“. Тъй като в „Трихлеб“ ООД производството е еднотипно и масово, а съдържанието на преките материали в единица продукт стандартизирано (в рецепти), то изписването на материалите би могло да се обвърже със заявката на дистрибутора в един и същ формат на първичен документ. В него, единственото поле с възможност за въвеждане ще е за заявеното количество, а всички останали количествени данни за изписвани/влагани преки материали ще се получават по формули, съгласно съответния рецептурник. Един, проектиран, изпълнен и работещ в EXCEL документ, може да изглежда така:

Табл. № 2.

ЗАЯВКА № 333 за дата: 02.04.2010 г.							К А С Е Т К И
Дистрибутор: ЕТ "Димитър Митев"							
Д№ 1021068956							
№	Час за експедиране	Мярка	Тесто	"Луксозен"	"Селски"	"Народен"	
1	05.45 ч.	бр	20	100	250	400	
ЦЕНИ:			0,50 лв	1,10 лв	0,75 лв	0,60 лв	
ИЗПИСАНИ МАТЕРИАЛИ ПО РЕЦЕПТУРНИК							
№	Материали	Мярка	Тесто	"Луксозен"	"Селски"	"Народен"	ВСИЧКО
1	Брашно тип 500	кг	13,000	65,000	162,500	260,000	500,500
2	Вода	л	6,600	33,000	82,500	132,000	254,100
3	Олио	л	0,650	3,250	8,125	13,000	25,025
4	Захар	кг	0,650	3,250	8,125	13,000	25,025
5	Сол	кг	0,520	2,600	6,500	10,400	20,020
6	Хлебна мая	кг	0,325	1,625	4,063	6,500	12,513
7	Фастъчено брашно	кг		5,000			5,000
8	Смяно слънч. семе	кг		5,000	7,500		12,500
9	Набухвател "	кг		1,000	2,500	4,000	7,500
10	Оцветител	кг				2,000	2,000

Ще отбележим, че документът е разработен съгласно спецификата на предприятието и задачата на калкулирането на производствената себестойност на четирите продукта. В друго предприятие и при условията на друга задача, вида на документа и алгоритъма на пресмятанятия в него вероятно ще са други.

На база данните за вложени количества по продукти (от горния документ) и възприетия метод на оценка на СМЗ при изписването им, ще се отнесат в себестойността на изделията стойностените преки материални разноски. Тук в рамките на примера ще използваме изписване на материалите по средната им аритметична претеглена стойност, като за целта допуснем следните доставки и цени:

Табл. № 3.

№	Материали	Мярка	Пачално	Цена	Г-ва доставка	Цена	П-ра доставка	Цена	Средна
1	Брашно тип 500	кг	500	0,27	300	0,28	600	0,25	0,26357 лв
2	Вода	л							0,00012 лв
3	Олио	л	50	1,35	100	1,3	150	1,32	1,31833 лв
4	Захар	кг	50	1,12	50	1,15	50	1,11	1,12667 лв
5	Сол	кг	100	0,18	100	0,17			0,17500 лв
6	Хлебна мая	кг	50	3,5	50	3,2	60	3,28	3,32375 лв
7	Фастъчено	кг	20	5	15	5,55	15	5,25	5,24000 лв
8	Смляно слънч. семе	кг	20	0,8	20	0,84	20	0,82	0,82000 лв
9	Набухвател "	кг	3	3,5	5	3,75	6	3,55	3,61071 лв
10	Оцветител	кг	3	2,5	3	2,52	3	2,46	2,49333 лв
11	Хартиена опаковка	бр	100	0,005	1000	0,005	1500	0,005	0,00500 лв

Така, след като сме изчислили средната стойност и количествата на база данните от двете таблици ще съставим една производна, в която като резултатни величини ще се получат преките материални разноски (сума и на 1-ца) по вдове изделия:

Табл. № 4

№	Материали	Мярка	Тесто			Луктозен			Селски			Народен			ВСИЧКО
			Колич.	Цена	Ст/ст	Колич.	Цена	Ст/ст	Колич.	Цена	Ст/ст	Колич.	Цена	Ст/ст	
1	Брашно тип 500	кг	13	0,2636	3,4264	65	0,2636	17,132	162,5	0,2636	42,83	260	0,2636	68,529	131,92
2	Вода	л	6,6	0,0001	0,0008	33	0,0001	0,004	82,5	0,0001	0,0099	132	0,0001	0,0158	0,03
3	Олио	л	0,65	1,3183	0,8569	3,25	1,3183	4,2846	8,125	1,3183	10,711	13	1,3183	17,138	32,99
4	Захар	кг	0,65	1,1267	0,7323	3,25	1,1267	3,6617	8,125	1,1267	9,1542	13	1,1267	14,647	28,19
5	Сол	кг	0,52	0,175	0,091	2,6	0,175	0,455	6,5	0,175	1,1375	10,4	0,175	1,82	3,50
6	Хлебна мая	кг	0,325	3,3238	1,0802	1,625	3,3238	5,4011	4,0625	3,3238	13,503	6,5	3,3238	21,604	41,59
7	Фастъчено брашно	кг	0	5,24		5	5,24	26,2	0	5,24	0	0	5,24	0	26,20
8	Смляно слънч. семе	кг	0	0,82		5	0,82	4,1	7,5	0,82	6,15	0	0,82	0	10,25
9	Набухвател "	кг	0	3,6107		1	3,6107	3,6107	2,5	3,6107	9,0268	4	3,6107	14,443	27,08
10	Оцветител	кг	0	2,4933		0	2,4933	0	0	2,4933	0	2	2,4933	4,9867	4,99
11	Хартиена опаковка	бр	20	0,005	0,1	100	0,005	0,5	250	0,005	1,25	400	0,005	2,00	3,85
	<b>Всичко:</b>	лв			<b>6,29</b>			<b>65,35</b>			<b>93,77</b>			<b>145,18</b>	<b>310,59</b>
	<b>На 1-ца:</b>	лв			<b>0,31</b>			<b>0,65</b>			<b>0,38</b>			<b>0,36</b>	

Като основание за полагане на труд и начисляване на трудови възнаграждения и осигуровки в предприятията с масов характер на производството се използват подписани от работодателя и работниците трудови договори. „Трихлеб“ ООД е малко предприятие с 4 души производствен персонал (майстор-хлебар,

формовчик, пекар и общ работник) и 1 извънпроизводствен (снабдител-пласьор-отчетник). Същите са заети на едносменен режим в производството и продажбите на всички видове продукти, така че разноските за труд, респективно за осигуровки, на предприятието се явяват косвени разноски. За текущата 2010 г., съгласно договорите с производствения персонал месечни възнаграждения и осигуровки за сметка на работодателя са:

Табл. № 5

№	Име и фамилия	Длъжност	Основно възнаграждение	Допълнително възнаграждение	Осигуровка от работодателя	ВСИЧКО
1.	Яшар Екмек	майстор-хлебар	500	150	97	747
2.	Пенчо Пенчев	формовчик	300	70	62	432
3.	Пламен Огнянов	пекар	400	100	75	575
4.	Антон Томов	общ работник	250	50	50	350
Всичко:			1450	370	284	2104

Договорените с извънпроизводствения персонал месечни възнаграждения и осигуровки за сметка на работодателя са:

Табл. № 6

№	Име и фамилия	Длъжност	Основно възнаграждение	Допълнително възнаграждение	Осигуровка от работодателя	ВСИЧКО
1.	Маргаритка Мечева	пласмент	350	40	65	455

„Трихлеб“ ООД осъществява производствената си дейност в наета сграда срещу 1 200 лв. месечен наем. В нея се експлоатират на едносменен режим следните собствени машини:

- √ ротационна електропещ с мощност 20 KW и капацитет 20 тави, т.е. 500 хляба на 1 зареждане, като изпичането трае 30 минути;
- √ тестомесачка АТМ – 150 с мощност 5 KW и капацитет 150 кг. Тестената смес на 1 зареждане, като замесването трае 30 минути;
- √ автоматизирана формовъчна линия АФЛ – 1 000 с мощност 5 KW и капацитет 1 000 фразели на час.

Амортизационният план на база линеен метод на амортизация на машините изглежда така:

Табл. № 7

№	Наименование на ДМА	Първоначална стойност	Амортизационна норма	Годишна амортизация	Месечна амортизация	Дневна амортизация
1.	Ротационна електропещ	5 000	30%	1 500,00 лв	125,00 лв	4,17 лв
2.	Тестомесачка АТМ – 150	2 200	30%	660,00 лв	55,00 лв	1,83 лв
3.	Автоматизирана линия	6 700	30%	2 010,00 лв	167,50 лв	5,58 лв
4.	Всичко:	13 900	30%	4 170,00 лв	347,50 лв	11,58 лв

На база мощността на всеки един от агрегатите и 5 ч. 30 м. ежедневна експлоатация при цена 0,125 лв. за КВ/ч. се получават следните данни за месечни (30 дни) разноски за електроенергия за производствени нужди:

Табл. № 8

Агрегат	Мощност (KW)	Експл. ч. на месец	Консумация KW/h	Цена на KW/h	Месечни разноски
Ротационна електропещ	20	150	3000	0,125	375
Тестомесачка АТМ – 150	5	175	875	0,125	109
Автоматизирана линия	5	150	750	0,125	94
Суми:					578



*Общопроизводствени разности* в „Трихлеб“ ООД се явяват разностите за възнаграждения и осигуровки на производствения персонал, електроенергията за производствените машини и амортизациите. Това е субективен елемент и по ради това следва да се има предвид, колко важен е правилния избор на база за разпределение на общопроизводствени разности и как той се отразява върху величината на производствената себестойност. Възможните варианти тук са два:

- √ на база направените преки материални разности за универсална тестената смес;
- √ на база количеството на подготвената за втасване тестена смес;

И в двата случая общопроизводствените разности ще следва да се разпределят по норматив, ако желаем да постигнем навременност на информацията и превантивен контрол върху себестойността, или на база фактически данни, ако желаем само да констатираме величината на фактическата себестойност. Приоритетът на навременността, който е вътрешноприсъщ на управленската отчетност налага да се възприеме първият подход.

Нормативите се установяват на база достатъчно представително статистическо наблюдение на зависимостта между базата и разпределяемите разности, например за предходните три месеца:

а) за електроенергията:

Табл. № 9

Продукт	Януари			Февруари			Март			Среден %
	Материални	Електроенергия	%	Материални	Електроенергия	%	Материални	Електроенергия	%	
Всички продукти	93 178	1 565	1,68%	91 314	1 611	1,76%	107 155	1 574	1,47%	1,64%

б) за амортизациите (от табл. № 7.):

Табл. № 10

Продукт	Януари			Февруари			Март			Среден %
	Материални	Амортизации	%	Материални	Амортизации	%	Материални	Амортизации	%	
Всички продукти	93 178	348	0,37%	91 314	348	0,38%	107 155	348	0,32%	0,36%

в) за възнагражденията и осигуровките (от табл. № 5)

Табл. № 11

Продукт	Януари			Февруари			Март			Среден %
	Материални	РЗ и ДОО	%	Материални	РЗ и ДОО	%	Материални	РЗ и ДОО	%	
Всички продукти	93 178	2 104	2,26%	91 314	2 104	2,30%	107 155	2 104	1,96%	2,18%

И така, на база статистически установените нормативи (%-ти) за общопроизводствени разности за труд, електроенергия и амортизации и данните за фактически вложените материали от табл. № 4, може да се извърши следното нормативно разпределение на общопроизводствени разности в себестойността:

Табл. № 12

Общопроизводствени разности															ВСИЧКО	
Електроенергия					Амортизации					Възнаграждения и осигуровки					Сума	В 1-ца
Сума	База	%	Разпр.	В 1-ца	Сума	База	%	Разпр.	В 1-ца	Сума	База	%	Разпр.	В 1-ца		
578	6,29	1,64%	0,19	0,010	6,29	0,36%	0,03	0,0013		6,29	2,18%	0,93	0,0463	1,14	0,0572	
	65,35	1,64%	1,99	0,020	65,35	0,36%	0,26	0,0026		65,35	2,18%	9,63	0,0963	11,88	0,1188	
	93,77	1,64%	2,86	0,011	93,77	0,36%	0,38	0,0015	2104	93,77	2,18%	13,82	0,0553	17,05	0,0682	
	145,18	1,64%	4,43	0,011	145,18	0,36%	0,58	0,0015		145,18	2,18%	21,39	0,0535	26,40	0,0660	
	310,59		9,47		310,59		1,25			310,59		45,77		56,48		

След така направеното разпределение можем да установим по продукти направените производствени разноски и производствената себестойност на единица, което е демонстрирано в следната таблица:

Табл. № 13

Продукт	Производствени разноски						ПРОИЗВОДСТВЕНА СЕБЕСТОЙНОСТ		
	Преки			Общопроизводствени			Сума	Колич.	На 1-ца
	Сума	Колич.	На 1-ца	Сума	Колич.	На 1-ца			
Универсална тестена смес	6,29	20	0,314	1,14	20	0,057	7,43	20	0,372
Хляб "Луксозен"	65,35	100	0,653	11,88	100	0,119	77,23	100	0,772
Хляб "Селски"	93,77	250	0,375	17,05	250	0,068	110,83	250	0,443
Хляб "Народен"	145,18	400	0,363	26,40	400	0,066	171,59	400	0,429
<b>ВСИЧКО:</b>	<b>310,59</b>			<b>56,48</b>			<b>367,08</b>		

Допустимият технологичен брак е нещо, което се предвижда в предпроектната фаза. Така се установява норматив на разноски поради технологичен брак. Нека продължим нашият пример с допускането, че в „Трихлеб“ ООД се предвижда 1 на 100 бр. брак поради неправилно формоване на франзелите. Т.е. допуска се, че в рамките на Заявка № 333 ще бъдат бракувани 1 хляб „Луксозен“, 2,5 хляба „Селски“ и 4 бр. хляб „Народен“. Със съответстващите суми на установената производствена себестойност на 1-ца ще се извърши утежняване на разноските с допустимия технологичен брак, както следва:

Табл. № 14

Продукт	Производствени разноски						ПРОИЗВОДСТВЕНА СЕБЕСТОЙНОСТ				
	Преки			Общопроизводствени			Сума	Брак	Сума	Колич.	На 1-ца
	Сума	Колич.	На 1-ца	Сума	Колич.	На 1-ца					
Универсална тестена смес	6,29	20	0,314	1,14	20	0,040	7,43	0,000	7,43	20	0,372
Хляб "Луксозен"	65,35	100	0,653	11,88	100	0,083	77,23	0,772	78,01	100	0,780
Хляб "Селски"	93,77	250	0,375	17,05	250	0,048	110,83	1,108	111,93	250	0,448
Хляб "Народен"	145,18	400	0,363	26,40	400	0,046	171,59	1,716	173,30	400	0,433
<b>ВСИЧКО:</b>	<b>310,59</b>			<b>56,48</b>			<b>367,08</b>	<b>3,60</b>	<b>370,67</b>		

В повечето случаи калкулирането приключва до тук, т.е. с установяването на производствената себестойност на 1-ца продукт/услуга. Това е така, защото обичайно извънпроизводствените разноски не се третираат като разноски по продукта, а като разноски за периода, тъй като тяхната връзка с продукта е твърде косвена. Може би обичайната практика е основателна от гледна точка облекчаване на калкулирането, особено ако тези разноски не са значителни, а разпределението им трудно. От друга страна обаче, се губи представа за пълната себестойност на 1-ца продукт/услуга, което може да доведе до производства на губещи изделия. Ето защо ще си позволим да продължим нашия пример, като допуснем че като извънпроизводствени разноски предприятието понася месечния наем от 1 200 лв. за помещението, месечните възнаграждения и осигуровки на снабдител-пласъора – 455 лв., както и 40 лв. месечно за СОТ, 100 лв. за мобилни телефонни услуги, и 120 лв. за счетоводно обслужване. Т.е. всичко (1200+455+100+40+120) **1915 лв.**

Тъй като, считаме че извънпроизводствените разноски кореспондират най-тясно с приходи от продажбите, чрез статистическо наблюдение в рамките на един достатъчно представителен период следва да установим относителния дял на всеки един от продуктите в тези приходи. Нека допуснем че в „Трихлеб“ ООД за предходните три месеца при неизменни продажни цени:

\* Данни за едно такова наблюдение се осигуряват чрез изграждане на аналитична отчетност по продукти към с/ка „Приходи от продажбите“.

Табл. № 15

Продукти	Цени			
	Януари	Февруари	Март	Средни цени
Универсална тестена смес	0,50	0,50	0,50	0,50
Хляб "Лукозен"	1,10	1,10	1,10	1,10
Хляб "Селски"	0,75	0,75	0,75	0,75
Хляб "Народен"	0,60	0,60	0,60	0,60

те са:

Табл. № 16

Продукти	Приходи	Януари				Февруари				Март				Осреднени дялове
		Колич.	Цена	Сума	Дял	Колич.	Цена	Сума	Дял	Колич.	Цена	Сума	Дял	
Универсална тестена смес		2200	0,50	1100	0,018	2350	0,50	1175	0,019	1895	0,50	947,5	0,015	0,018
Хляб "Лукозен"		11000	1,10	12100	0,201	10100	1,10	11110	0,183	11800	1,10	12980	0,210	0,198
Хляб "Селски"		27500	0,75	20625	0,342	32000	0,75	24000	0,396	30610	0,75	22957,5	0,371	0,370
Хляб "Народен"		44000	0,60	26400	0,438	40500	0,60	24300	0,401	41694	0,60	25016,4	0,404	0,415
<b>СУМИ</b>				60225	1,000			60585	1,000			61901,4	1,000	1,000

Така, като ползваме заявените количества и цени от Табл. № 2 и статистически установените данни за осреднени относителни дялове на отделните продукти в общите приходи от продажбите, можем да извършим следното разпределение на сумата от 1 915 лв. извънпроизводствени разности:

а) установяване на съответстващата на получените приходи част от разпределяемите извънпроизводствени разности:

- приходи по заявка № 333/02.04.2010 г. =  $20 \cdot 0,50 + 100 \cdot 1,10 + 250 \cdot 0,75 + 400 \cdot 0,60 = 547,5$  лв.
- среден относителен дял на приходите по заявка № 333/02.04.2010 г. спрямо приходите за предходните три месеца

$$\left( \frac{547,5}{60225} + \frac{547,5}{60585} + \frac{547,5}{61901} \right) / 3 = 0,00899$$

- присъщи на приходите по заявката разпределяеми извънпроизводствени разности

$$1\,915 \cdot 0,00899 = 17,22 \text{ лв}$$

б) разпределяне по продукти на сумата от 17,22 лв разпределяеми присъщи на заявката извънпроизводствени разности, и установяване на пълна себестойност и доход от 1-ца продукт:

Табл. № 17

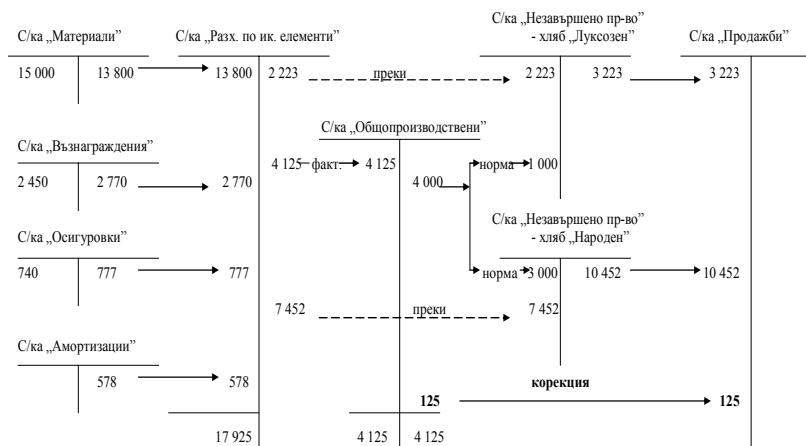
	Осреднени дялове в месечните приходи от продажбите	Разпределение на присъщите на заявката извънпроизводствени разности	Производстве ни разности	Пълни разности	Колит-ва	Пълна себестойност на 1-ца	ЦЕНИ	Доход от 1-ца
Универсална тестена смес	0,018	0,30 лв	7,43 лв	7,74 лв	20	0,387	0,50 лв	0,11 лв
Хляб "Лукозен"	0,198	3,41 лв	78,01 лв	81,41 лв	100	0,814	1,10 лв	0,29 лв
Хляб "Селски"	0,370	6,37 лв	111,93 лв	118,30 лв	250	0,473	0,75 лв	0,28 лв
Хляб "Народен"	0,415	7,14 лв	173,30 лв	180,44 лв	400	0,451	0,60 лв	0,15 лв
<b>СУМИ</b>	1,000	17,22 лв	370,67 лв	387,89 лв				

Ето че извършените до тук изчисления ни позволиха да установим, че най-доходоносно за „Трихлеб“ ООД се явява производството на хляб „Луксозен“, а най-нисък доход от 1-ца изделие се получава от производството и продажбите на универсална тестена смес. Тази информация определено би подпомогнала мениджмънта в преценката, продажбите на кой продукт да развива и къде да търси резерви за снижаване на себестойността. По отношение отговора на втория въпрос, ценна информация предоставят всички форматиранни като таблици управленски отчети с номера от 2 до 17.

Проектирането на механизъм за коригиране на разликите между нормативно разпределените и фактически отчетените косвени разноски се налага от обстоятелството, че нормативното разпределение подпомага навременността на необходимата за оперативното управление на себестойността информация, а фактическото отчитане – точността на необходимата за периодичните финансови отчети информация. Освен това, отклоненията от използваните при разпределенията нормативи свидетелстват за тяхната (на нормативите) удачност/неудачност и ще са основание за ревизирането им.

Ако се направи още един прочит на целия пример (1) ще се установи, че разпределения на косвени разноски по норматив и база са направени в Табл. № 12 и № 17. Подобни на представените в двете таблици разпределения на общопроизводствени и извънпроизводствени разноски ще се правят текущо през периода, като същевременно ще се извършват фактически разноски с такъв характер. На датата на съставянето на отчета за дохода ще се извърши съпоставка между нормативно разпределените и фактически направените общопроизводствени и извънпроизводствени разноски и нека като пример (2) да допуснем, че към края на месец април 2010 г. в „Трихлеб“ ООД представеното чрез счетоводен модел състояние е:

Фиг. № 2



*Тогава за разликата от 125 лв. между фактически отчетени разходи и нормативно разпределени разноси ще се състави коригиращо записване в кореспонденция между с/ка „Общопроизводствени разходи” и с/ка „Приходи от продажбите”.\**

И така, с мениджърския отчет за пълната себестойност (Табл. № 17.) ние информирахме управителя/собственика на „Трихлеб” ООД, че при изпълнението на заявка 333 реализира най-висок доход на 1-ца от производството и продажбата на хляб „Луксозен”, а най-нисък – от „Универсалното тесто”. Ако той се „разрови” в останалите таблици ще установи, какви и колко разноси се присъединяват в стойностните вериги на четирите продукта. В тези отчети, обаче той няма да види приносът на всяко едно от четирите звена (*замесване, формоване, изпичане и опаковане*) за формирането на себестойността и получаването на доход. За да стане това възможно, той не само следва да ги обособи като центрове на калкулиране, но и да им даде относителна стопанска самостоятелност, включително и при вземането на някои управленски решения.

### 3. Дивизионализация и калкулиране

Като начало, ще припомним че *дивизионализация* се нарича създаването на структура от относително обособени звена (поделения, цехове, участъци, дивизии), по които да се следи формирането на новосъздадената стойност и приносът на отделните звена при формирането на себестойността на продукта/услугата и както и във финансовия резултат на цялото предприятие. Дълбочината на дивизионализацията може да достигне дори до отделно работно място, но това също следва да се прецизира през критерия „цена – полезност на информацията”. По този начин могат да се обособят по цялата стойностна верига, както „центрове на отговорност” и „центрове на калкулиране на себестойност”, така и „центрове на формиране на печалба” и „центрове на вземане на оперативни решения”.

Дивизионализацията е доста сложно структуриране на една калкулационна система, но ние ще си позволим да го представим като отново използваме за **пример (3) структурираното в 4 производствени звена производство на „Трихлеб” ООД. Така можем да развием в 4 таблици следната система на дивизионализирано калкулиране (Табл. 18-21):**

---

\* Обърнете внимание, че нормативно се разпределят „разноси”, а фактически се признават (отчитат) „разходи”.

Табл. № 18

Принос в себестойността на I-ви участък ("Замесване")													
№	А	Материали	ВСИЧКО	Цена	Тесто		Луксозен		Селски		Народен		Всичко матер.
					Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	
1		Брашно тип 500	131,92	0,264	13	3,43	65	17,13	162,50	42,83	260,00	68,53	131,92
2		Вода	0,03	0,000	6,6	0,00	33	0,00	82,50	0,01	132,00	0,02	0,03
3		Олио	32,99	1,318	0,65	0,86	3,25	4,28	8,13	10,71	13,00	17,14	32,99
4		Захар	28,19	1,127	0,65	0,73	3,25	3,66	8,13	9,15	13,00	14,65	28,19
5		Сол	3,50	0,175	0,52	0,09	2,6	0,46	6,50	1,14	10,40	1,82	3,50
6		Хлебна мая	41,59	3,324	0,325	1,08	1,625	5,40	4,06	13,50	6,50	21,60	41,59
7		Фастъчено брашно	26,20	5,240	0	0,00	5	26,20	0,00	0,00	0,00	0,00	26,20
8		Смляно слънч. семе	10,25	0,820	0	0,00	5	4,10	7,50	6,15	0,00	0,00	10,25
9		Набухвател "	27,08	3,611	0	0,00	1	3,61	2,50	9,03	4,00	14,44	27,08
10		Оцветител	4,99	2,493	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00	2,00	4,99	4,99
Всичко:			306,74	лв	6,19		64,85		92,52		143,18		306,74
На 1-ца:				лв	0,309		0,648		0,370		0,358		
Б	Вънаграждение и осигуровки на:	Всичко трудови на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1	Яшар Екмек	747,00	2,18%	6,19	0,33	64,85	3,44	92,52	4,90	143,18	7,58	16,25	
В 1-ца:					0,016389		0,03435		0,0196		0,01896		
В	АМОТИЗАЦИИ	Всичко амортиз. на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1	Тестомесачка АТМ – 150	55,00 лв	0,36%	6,19	0,00	64,85	0,04	92,52	0,06	143,18	0,09	0,20	
В 1-ца:					0,003986		0,00042		0,0002		0,00023		
Г	ЕП. ЕНЕРГИЯ	Всичко енергия на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1	Захранване на АТМ - 150	175	1,64%	6,19	0,06	64,85	0,61	92,52	0,86	143,18	1,34	2,87	
В 1-ца:					0,00289		0,00606		0,0035		0,00334		
Всичко в I-ви участък на 1-ца:					0,333		0,689		0,393		0,380		

Табл. № 19

Принос на II-ри участък "Формоване" в себестойността													
№	А	Вънаграждение и осигуровки на:	Всичко трудови на месец	% в тази калкулация	Тесто		Луксозен		Селски		Народен		Разпред елени в калкулацията
					База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	
1		Печено Печене	432,00	2,18%	6,19	0,19	64,85	1,99	92,52	2,83	143,18	4,39	9,40
В 1-ца:					0,009478		0,01987		0,0113		0,01097		
Б	АМОТИЗАЦИИ	Всичко амортиз. на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1		Автоматизирана линия	167,50	0,36%	6,19	0,01	64,85	0,13	92,52	0,18	143,18	0,28	0,60
В 1-ца:					0,000607		0,00127		0,0007		0,0007		
В	ЕП. ЕНЕРГИЯ	Всичко енергия на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1		Захранване на линия	94	1,64%	6,19	0,03	64,85	0,32	92,52	0,46	143,18	0,72	1,54
В 1-ца:					0,001548		0,00325		0,0019		0,00179		
Г.	БРАК	Всичко брак на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред брак в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1		При формоването	1 на 100	1 на 100	0,00	0,00	100,00	0,77	250,00	1,11	400,00	1,72	3,60
В 1-ца:					0		0,00772		0,0044		0,00429		
Всичко в II-ри участък на 1-ца:					0,012		0,032		0,018		0,018		

Табл. № 20

Принос на III-ти участък "Изпичане" в себестойността												
А	Възнаграждение и осигуровки на:	Всичко трудови на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен		
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	
1	Пламен Огнянов	575,00	2,18%	0,00	0,00	64,85	2,64	92,52	3,77	143,18	5,84	12,51
В 1-ца:					0		0,02644		0,0151		0,0146	
Б	АМОТИЗАЦИИ	Всичко амортиз. на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен		
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	
1	Ротационна електропещ	125,00	0,36%	0,00	0,00	64,85	0,09	92,52	0,14	143,18	0,21	0,45
В 1-ца:					0		0,00095		0,0005		0,00052	
В	ЕП. ЕНЕРГИЯ	Всичко енергия на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен		
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	
1	Захранване на пещ	375	1,64%	0,00	0,00	64,85	1,30	92,52	1,85	143,18	2,87	6,14
В 1-ца:					0		0,01298		0,0074		0,00717	
Всичко в III-ти участък на 1-ца:					0,000		0,040		0,023		0,022	

Табл. № 21

Принос на IV-ти участък "Опаковане" в себестойността													
А	№	Материали	ВСИЧКО	Цена	Тесто		Луксозен		Селски		Народен		Всичко матер.
					Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	Колич.	Ст/ст	
11		Хартиена опаковка	3,85	0,005	20	0,10	100	0,50	250,00	1,25	400,00	2,00	3,85
В 1-ЦА:					0,005		0,005		0,005		0,005		0,005
Б	Възнаграждение и осигуровки на:	Всичко трудови на месец	% в тази калкулация	Разпределение в 1-ца продукт								Разпред елени в калкулацията	
				Тесто		Луксозен		Селски		Народен			
				База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.	База	Разпр.		
1	Антон Томов	350,00	2,18%	6,19	0,15	64,85	1,61	92,52	2,30	143,18	3,55	7,61	
В 1-ца:					0,007679		0,0161		0,0092		0,00888		
Всичко в VI-ти участък на 1-ца:					0,013		0,021		0,014		0,014		
ВСИЧКО ПРОИЗВОДСТВЕНА СЕБЕСТОЙНОСТ					0,36 лв		0,78 лв		0,45 лв		0,43 лв		

#### 4. Разпределяне издръжката на спомагателните дейности

Ако се върнем към Табл. № 7 и № 8 от примера с „Трихлеб“ ООД ще забележим, че предприятието разполага с агрегати и машини, които се нуждаят от ежедневна поддръжка, а също така и от периодични текущи и дори основни ремонти. Това предполага, че то има спомагателна дейност по поддръжката, разносните по която също се носят от предприятието. Най-лесно би било, заедно с разносните за счетоводно обслужване, разносните за телефони и разносните за Коледното тържество да ги определим като „разноски за периода“.\* Разносните по поддръжката на машините и оборудването, обаче са доста по-тясно свързани със себестойността на произвежданата продукция, доколкото без тяхното жертване производство на продукт не би могло да се осъществява. Ето защо практиката е възприела те да се третират като „разноски по продукта“ и да се разпределят по:

- ✓ производствени участъци;
- ✓ по видове продукти.

\* След 90-те години доста наши предприятия възприеха този подход, вероятно поради силното изместване на интереса от управленската към финансовата отчетност.

По колко за всеки участък, за вид продукт и кога и как да се извърши разпределението им, ще демонстрираме като продължим

**примера (4) от дейността на „Трихлеб“ ООД.** Нека си припомним, че в изпълнение на Заявка № 333 предприятието произвежда и продава 4 продукта (хляб тип „Луксозен“, „Селски“ и „Народен“ и тесто) в 4 производствени участъка („Замесване“, „Формоване“, „Изпичане“ и „Опаковане“). За обхванатия в примера калкулационен период (а това беше времето за изпълнение на една клиентска заявка) „Трихлеб“ ООД има следните разноски за текущ ремонт и поддръжка:

Табл. № 22

НАИМЕНОВАНИЕ	МЯРКА	КОЛИЧЕСТВО	РАЗЦЕНКА НА 1-ЦА	СУМА
Възнаграждение на монтьора	час	2,15	4,00 лв	9,00 лв
Осигуровки от работодател	лв	22,50%		2,03 лв
Лагер на тестомесачка № 205	бр	1	25,00 лв	25,00 лв
Смазочни материали	л	0,50	7,50 лв	3,75 лв
<b>ВСИЧКО:</b>				<b>39,78 лв</b>

Тъй като разноските по подменения лагер са пряко съотносими към процеса „Замесване“, то ще ги отнесем там. Доколкото в „Опаковачното“ не се ползват и поддържат машини и оборудване, ще го изключим от разпределението. Така остава да извършим справедливо разпределение на 14,78 (39,78 – 25,00) лв между участъците „Замесване“, „Формоване“, „Изпичане“.

Една справедлива база за разпределение би могло да бъдат месечните експлоатационни часове, тъй като поддръжката е физически свързана с експлоатацията на машините и оборудването. Така ако ползваме данните от Табл. № 8, бихме могли да извършим следното разпределение по участъци на разноските по спомагателната дейност „Поддръжка“:

Табл. № 23

Агрегат	Звено	Експл. ч. на месец	Разноски по поддръжката за разпределение	Разпределение по звена
Ротационна електропещ	Печене	150		4,67 лв
Тестомесачка АТМ – 150	Месене	175		30,45 лв
Автоматизирана линия	Формоване	150		4,67 лв
<b>Суми:</b>		<b>475,00</b>	<b>14,78 лв</b>	<b>39,78 лв</b>

Веднъж разпределени по участъци, разноските по поддръжката следва да бъдат справедливо разпределени и по продукти. Тук, достатъчно справедлива база може да бъдат обработените от агрегатите количества от всеки вид продукт, тъй като тези количества имат пряка връзка с експлоатационните часове. Разпределението би изглеждало така:

Табл. № 24

Продукт	Произведени количества	Разпредел. на разноски за поддръжка "Месене"	Разпредел. на разноски за поддръжка "Формоване"	Разпредел. на разноски за поддръжка "Печене"	ВСИЧКО.	Всичко на 1-ца
Универс. тестена смес	20	0,79 лв	0,00 лв	0,00 лв	0,79 лв	0,04 лв
Хляб "Луксозен"	100	3,95 лв	0,61 лв	0,61 лв	5,17 лв	0,05 лв
Хляб "Селски"	250	9,88 лв	1,52 лв	1,52 лв	12,92 лв	0,05 лв
Хляб "Народен"	400	15,82 лв	2,42 лв	2,42 лв	20,66 лв	0,05 лв
<b>ВСИЧКО:</b>	<b>770</b>	<b>30,45 лв</b>	<b>4,67 лв</b>	<b>4,67 лв</b>	<b>39,78 лв</b>	

\* За звено „Печене“ ще е  $14,78/475*150=4,67$  лв., а за останалите две звена аналогично, но за „Замесване“ ще се прибавят и 25 лв. за подменения лагер на агрегат Тестомесачка – АТМ150.



След това разпределение на разноските по издръжката на спомагателната дейност, производствената себестойност би се оказала (вж. Табл. № 22 и № 24):

- √ универсална тестена смес – 0,40 лв (0,36 + 0,04);
- √ хляб „Луксозен” – 0,83 лв (0,78 + 0,05);
- √ хляб „Селски” – 0,50 лв. (0,45 + 0,05);
- √ хляб „Народен” – 0,48 лв (0,43 + 0,05).

Разпределението ще измени и приносите на отделните производствени звена по формирането на производствената себестойност, а това вероятно би мотивирало персонала в звената да търси резерви за снижаване на експлоатационните часове на оборудването и като следствие – снижаване на разноските по поддръжката.

### 5.Сегментирано калкулиране

Сегментирането е изследователска техника за разграничаване на части в цялото. За целта е необходим критерий. Ако той е достатъчно обективен, след приложеното сегментиране няма да останат, или ще останат пренебрежими, незначителни, неразграничимите по сегменти характеристики.

Сегментираното калкулиране се прилага с цел разграничаването на приноса на отделни звена, дейности, стокови групи, пазари и т.н. за ефективността/неефективността на бизнеса.

С цел демонстрация на сегментирането ще продължим с *пример (5)* от бизнеса на „Трихлеб” ООД, което разполага със собствен хлебарски магазин. За да оцени ефективността на двата сегмента – „Търговия на едро” и „Търговия на дребно” Управителят на дружеството изисква воденето на разграничено (сегментирано) отчитане за двете дейности. Така за м. март 20\_\_ г. са получени следните данни:

Табл. № 25

ДАННИ НА "Трихлеб" ООД за м. МАРТ					
№	ПОКАЗАТЕЛ	МЯРКА	Търговия на едро	Търговия на дребно	Общо за дружеството
1	Продадени количества в т.ч.:				
	хляб "Луксозен"	бр	10 000	3 000	13 000
	хляб "Селски"	бр	15 000	5 000	20 000
	хляб "Народен"	бр	25 000	10 000	30 000
	"Универсално тесто"	бр	3 000	500	3 500
2	Цени:				
	хляб "Луксозен"	лв	1,10 лв	1,15 лв	
	хляб "Селски"	лв	0,75 лв	0,80 лв	
	хляб "Народен"	лв	0,60 лв	0,65 лв	
	"Универсално тесто"	лв	0,50 лв	0,55 лв	
3	Производствена себестойност на 1-ца				
	хляб "Луксозен"	лв			0,780 лв
	хляб "Селски"	лв			0,448 лв
	хляб "Народен"	лв			0,433 лв
	"Универсално тесто"	лв			0,372 лв
4	Разходи по продажбите, в т.ч.				
	транспортни	лв	525,00 лв	75,00 лв	600,00 лв
	наем магазин	лв	0,00 лв	500,00 лв	500,00 лв
	за пласьор	лв	623,00 лв	0,00 лв	623,00 лв
	за магазинер	лв	0,00 лв	623,00 лв	623,00 лв
5	Административни, в т.ч.				
	счетоводно обслужване	лв			125,00 лв
	мобилна телефония	лв			68,00 лв

Въз основа на тях може да бъде съставен следният сегментиран по дейности отчет на предприятието за м. март:

Табл. № 26

Сегментиран по дейности отчет на "Трихлеб" ООД за м. МАРТ				
№	ПОКАЗАТЕЛ	Търговия на едро	Търговия на дребно	Общо за дружеството
<b>1</b>	<b>Приходи от продажбите, в т.ч.</b>	<b>38 750,00</b>	<b>14 225,00</b>	<b>52 975,00</b>
	хляб "Луксозен"	11 000,00	3 450,00	14 450,00
	хляб "Селски"	11 250,00	4 000,00	15 250,00
	хляб "Народен"	15 000,00	6 500,00	21 500,00
	"Универсално тесто"	1 500,00	275,00	1 775,00
<b>2</b>	<b>Стойност на продадената продукция, в т.ч.</b>	<b>26 462,60</b>	<b>9 097,16</b>	<b>35 559,75</b>
	хляб "Луксозен"	7 800,55	2 340,16	10 140,71
	хляб "Селски"	6 716,05	2 238,68	8 954,73
	хляб "Народен"	10 831,33	4 332,53	15 163,86
	"Универсално тесто"	1 114,67	185,78	1 300,45
<b>3</b>	<b>Разходи по продажбите, в т.ч.</b>	<b>1 148,00</b>	<b>1 198,00</b>	<b>2 346,00</b>
	транспортни	525,00	75,00	600,00
	наем магазин	-	500,00	500,00
	за пласъор	623,00	-	623,00
	за магазинер	-	623,00	623,00
<b>4</b>	<b>Административни, в т.ч.</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>193,00</b>
	счетоводно обслужване (неразграничими)			125,00
	мобилна телефония (неразграничими)			68,00
<b>5</b>	<b>Облагаем доход:</b>	<b>11 139,40</b>	<b>3 929,84</b>	<b>14 876,25</b>

Данните от този отчет могат да бъдат анализирани, например по модела Дюпон<sup>\*</sup> и така да станат основание за изводи относно ефективността на сегментите.

### Заклучение

Тук демонстрираните практики не изявяват претенции на автора на този материал за постигане на най-обективно калкулиране, не само защото степенуването на „обективно“ е нон сенс, а най-вече защото и тук са ползвани хипотези, и е прилаган избор измежду алтернативи. Представеното, обаче е една добра възможност да се ползват и доразвиват идеите на автора.

<sup>\*</sup> Само като пример, Ефективност на база приходи от продажбите =  $\text{Доход/Приходи} \cdot 100$ , т.е. за Търговия на едро на „Трихлеб“ ООД =  $11\,139,40/38\,750 \cdot 100 = 28,75\%$ , а за Търговия на дребно на предприятието =  $3\,929,84/14\,225 \cdot 100 = 27,63\%$ .