

## ОПИТ В ПРОЕКТИРАНЕТО НА СИСТЕМИ ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА ИЗДРЪЖКАТА НА ДЕЙНОСТИ (ABCOSTING)

Доц. д-р Николай Колев,  
Бургаски свободен университет

## EXPERIENCE IN DESIGNING SYSTEM FOR CALCULATION THE COST OF ACTIVITIES (ABCOSTING)

Nicolay Kolev  
Burgas free university

**Abstract:** *The author shares ideas and gained consulting experience in the design of ABC systems for planning and reporting of expenses on separate activities.*

**Key words:** *ABC, designing; experience.*

За година на утвърждаване на *Activity Based Costing-a (ABC)* се счита 1987 г., когато един от най-ревностните привържениците на нормативната отчетност и калкулиране, професорът от Harvard Business School, *Robert S. Kaplan* аргументира загубените позиции на американското автомобилостроене с несъвършенствата на практикуваната, демотивираща персонала “standard costing”.<sup>1</sup> Двамата с *Thomas Johnson* препоръчват следенето и оценката на представянето на един бизнес да става “по дейности” и така въвеждат понятието “*Activity Based Costing*”(ABC), в превод на български – *калкулиране на издръжката по дейности*.

\*

Основната идея на ABC е, че не продуктите/услугите генерират разноски, а дейностите, които се осъществяват за да се произведат и продадат успешно те. През целия жизнен цикъл на едно изделие/услуга и по цялата стойностна верига се осъществяват дейности по проектирането, внедряването, обучение на персонала, процесите на доставки, изработка, промоции, реклама, продажби, следпродажбено обслужване, администриране, опазване на околната среда и т.н., които генерират разноски. Следователно, по-правилно ще е да се следи и анализира поведението, не на разноските по продукта/услугата, а поведението на онези *фактори*, които оказват влияние върху разноските по всяка една необходима за съществуването и развитието на бизнеса дейност. Тези фактори Каплан и Джонсън наричат „*cost drivers*”, на български означавани с термина „*разходоопределящи фактори*”. Така,

**например (82)** *ангажиментите на работодателя по годишните здравни профилактични прегледи на персонала се явяват разходоопределящ фактор, чиято*

---

<sup>1</sup> Johnson, H.T., Kaplan, R.S., 1987. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA.

*връзка с конкретен продукт, или услуга е твърде косвена, за да бъде направо отнесена и калкулирана някаква част в себестойността на I-ца. Това обаче не означава, че следва да бъде оставена извън внимание правителствената регламентация на тази дейност и влиянието ѝ върху издръжката на бизнеса.*

Същественото в примера е, че обект на следене и отчитане не е само продукта (резултата), но и процеса и най-вече присъщите му разходоопределящи фактори. Т.е., можем да отчетем едно преориентиране на управленската отчетност към информационните потребности на „*управлението на процеси*”.

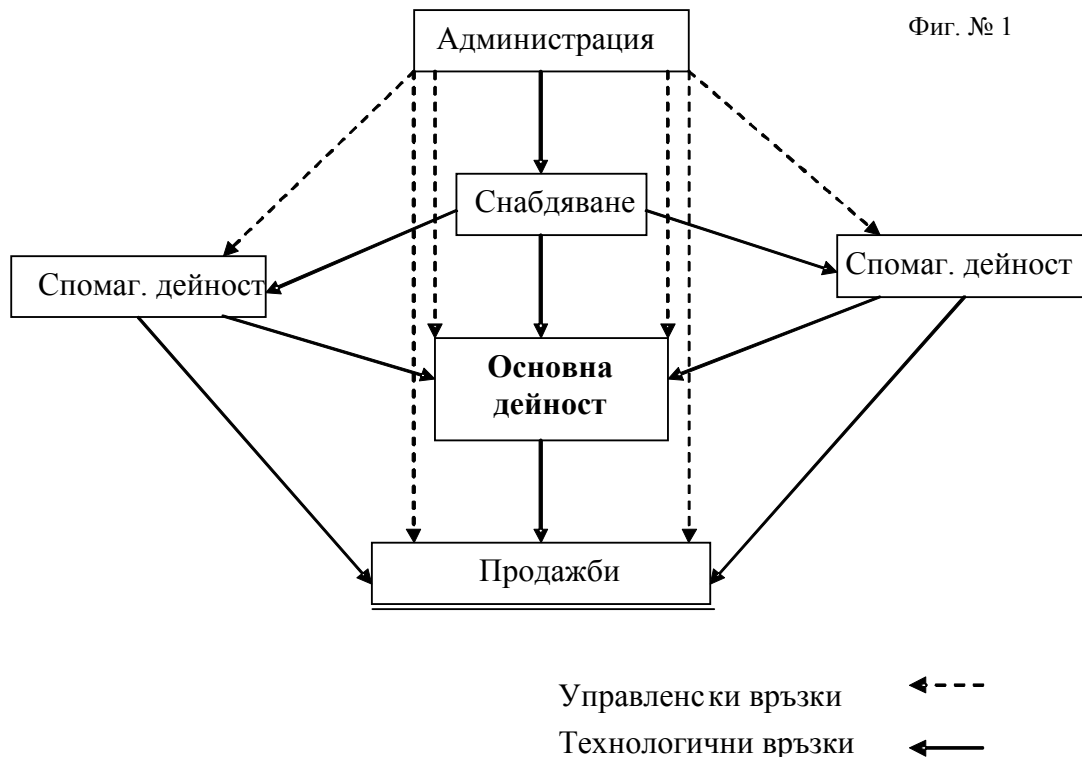
Ако се вгледате най-общо в дейностите и процесите в които и да е бизнес, ще забележите че някои от тях са пряко адресирани към единица продукт или услуга, други касаят серия от продукти/услуги, или продуктова група, трета част са свързани с разработването на даден пазарен сегмент, четвърта – с администрирането на целия бизнес. Ще отчетете и съществуването на йерархия на дейностите (процесите): едни обхващат други, а те от своя страна трети и т.н. Получава се нещо като лабиринт от свързани и съставни процеси и дейности, всичките те генератори на разноски, влияещи се от различни фактори. Резултатът от един такъв общ поглед ще е загуба на ориентация в този сложен лабиринт. Ето защо, проектирането и внедряването на една ABC-калкулационна система следва алгоритъма:

- идентифициране на дейностите и процесите;
- идентифициране на разпределяемите (косвените) разноски;
- идентифициране на връзките между дейностите и разпределяемите (косвените) разноски и определяне на разпределителните съотношения по дейности;
- идентифициране на разноските по издръжката на обособена дейност, или процес;
- идентифициране на факторите за динамика на разноските по издръжката на всяка една обособена дейност или процес;
- групиране на дейностите и процесите, съобразно факторите влияещи върху издръжката им;
- определяне на центрове на калкулиране, обекти на калкулиране и калкулационни единици;
- определяне на разпределителни съотношения в центрoвете на калкулиране по обектите на калкулиране;
- тестване на ABC-системата;
- настройки.

#### 1. Идентифициране на дейностите и процесите.

На пръв поглед елементарна, тази част от проектирането и внедряването на ABC е твърде отговорна, т.е. с важно значение за ефикасността на калкулирането на издръжката по дейности. Има натрупана практика в тази насока, и ако влезем в което и да е средно по характеристика предприятие, ще открием близка до следната организационна структура:

Фиг. № 1



Този тип организационни структури са свързани с материалните потоци в стопанския цикъл на предприятието и с тяхното администриране. При тях се следи издръжката на основната и спомагателните дейности, и се калкулира себестойност на извършваните услуги (предавани продукти) от спомагателните на основната дейност. Разноските по издръжката на снабдяването, продажбите и администрацията не се калкулират в себестойността на продукта/услугата, а за улеснение са третираат като разноски за периода.

В наши дни, обаче все по-голяма част от понасяните обичайни (оперативни) разноски имат доста косвено отношение към материалните потоци и касаят дейности като проучвания, дизайн, обучение, промоции, реклама, опазване на средата, комуникации, следпродажбен сервиз и т.н., т.е. органиграмата на съвременното предприятие придобива все по-разгърнат и все по-обвързан вид.\* Естествено, целият този сложен лабиринт от дейности, връзки между тях и взаимна обусловеност на понасяните оперативни разноски, трудно може да бъде представен с модел, особено за учебна цел. Ето защо, тук ще си послужим със следния опростен

**пример (1):** „СолоМоде” ООД е малко шивашко предприятие с 20 души нает персонал и 930 000 лв годишни приходи от продажбите. То работи успешно на пазара на бутикови сезонни облекла ( малки сериш). С цел внедряване на ABC, в бизнес-процеса му са били разграничени следните взаимно обусловени дейности:

\* Правени са изследвания с резултати, че докато в средата на миналия век съотношението производствени – извънпроизводствени разноски е било 75:35, то в наши дни то вече е 55:45, а в някои бизнес сфери дори 40:60.

- 1) проучване на модни тенденции и клиентски нагласи;
- 2) дизайн;
- 3) обучение на персонала;
- 4) снабдяване;
- 5) разкрояване;
- 6) шиене;
- 7) гладене;
- 8) опаковане;
- 9) участия в модни ревюта, промоции и реклама;
- 10) продажби в собствен магазин;
- 11) продажби на едро;
- 12) рекламации;
- 13) администриране на бизнеса.

Може би забелязвате, че някои от обособените в примера дейности съдържат съставни елементи, което е знак, че структурирането може да се задълбочи, или свие. Кой е ограничителят: ами отново зависимостта между цена и полезност на данните.

### 2. Идентифициране на разпределяемите (косвените) разноски.

Като начало ще припомним, че *разпределяеми (косвени) са разноските, които без изчислителни и разпределителни процедури не могат да бъдат отнесени в себестойността на даден вид продукт или услуга, но тук ще добавим още и в издръжката на обособена дейност, или процес.* Така определението ще стане годно за целите на ABCosting-а. Като го използваме спрямо дейността на „СолоМоде” ООД,

**например (2)** бихме могли да разграничим следните разпределяеми по дейности и продукти разноски:

- a) маркетингови (проучване на модни тенденции, клиентски нагласи, конкурентни дизайнерски решения, цени, пазари и т.н.);
- b) транспортни (заплата и осигуровки на шофьор-снабдителя, командировачни, горива, масла и т.н.);
- c) общопроизводствени (амортизации на машини, ел. енергия за производствени нужди, текущ ремонт и поддръжка на машините, възнаграждения и осигуровки за ръководителя, наем на производственото помещение и т.н.);
- d) търговски (рекламации, наем, ел. енергия, транспорт, амортизация на търг. оборудване, заплати и осигуровки и т.н. по продажбите);
- e) административни (наем на офис, ел. енергия, амортизации на офис-оборудване, заплати и осигуровки на счетоводителя, СОТ, телефони и т.н.);

Може би забелязвате, че и тук някои от обособените в примера разпределяеми разноски съдържат съставни елементи, което е знак, че структурирането също може да се задълбочи, или свие. Ограничителят е същия: зависимостта между цена и полезност на данните.

### 3. Идентифициране на връзките между дейностите и разпределяемите (косвените) разноски, и определяне на разпределителните съотношения по дейности.

Връзките между дейностите и разпределяемите разноски в стопанския цикъл на което и да е предприятие са веднъж, технологични и втори път, причинно-следствени. Така,

**на пример (3)** шиенето не може да предхожда кроенето (технологична връзка), както е логично щом произвеждаш и продаваш да имаш разноски за рекламации (причино-следствена връзка).

Целта, обаче при проектирането и внедряването на АВС е да се идентифицират тази част от причино-следствените връзки, която се разкрива при анализа на взаимната обусловеност на понасяните оперативни разпределяеми ( косвени) разноски,

**на пример(4)**, не би могло да се прави моден дизайн, без да се понасят разноски за проучване (абонаменти на списания, посещаване на ревюта, интервюта на клиенти) на модните тенденции и клиентските нагласи.

Като се има предвид така определената цел, между обособените дейности на „СолоМоде“ ООД, могат да бъдат идентифицирани,

**на пример (5)** следните обусловени от оперативните косвени разноски връзки:\*

Табл. № 1.

### РАЗНОСКИ

	a)	b)	c)	d)	e)
1	*			*	*
2	*				*
3					*
4		*			*
5			*		*
6			*		*
7			*		*
8			*		*
9	*	*		*	*
10		*		*	*
11		*		*	*
12		*		*	*
13		*			*

Д  
Е  
Й  
Н  
О  
С  
Т  
И

\* Номерациите на редовете съответстват на номерацията на дейностите от **пример (1)**, а номерацията на колоните – на косвените разноски от **пример (2)**. Със звездичка е маркирано наличието на връзка между дейност и обусловени разноски.

Вероятно на едни звездичките ще се видят много, на други малко, вероятно те повече разбират от мода, дизайн, шев и кройки, но тук същественото е, че в мястото на звездичките ще следва да се извършва разпределение на разноски по три причини:

- за да се установят факторите за динамика в издръжката на всяка обособена дейност;
- за да се установи възможно най-точно към даден момент, колко е издръжката на всяка обособена дейност;
- за да се установи възможно най-точно, какъв принос има издръжката на всяка обособена дейност в себестойността на продадената продукция, респективно за финансовия резултат на бизнеса.

Освен наличието на връзка между дейност и разноски, проектирането и внедряването на АВС изисква и установяването на силата (степената) на връзката. Процедурата е твърде елементарна, но изисква обработка на отчетни данни с цел установяване на закономерност, на база на историческа информация. Така, ако допуснем,

*например (6), че в „СолоМоде”ООД 60% от маркетинговите разноски се понасят от дейност „Проучване на модни тенденции и клиентски нагласи”, 25% от дейност „Участия в модни ревюта, промоции и реклама”, а 15% от дейност „Дизайн”, то изразена в коефициенти тази степен на връзка между разноски и дейности, може да бъде представена така:*

Табл. № 2.

## РАЗНОСКИ

Д  
Е  
Й  
Н  
О  
С  
Т  
И

	a)	b)	c)	d)	e)
1	0,6			0,1	0,02
2	0,15				0,04
3					0,02
4		0,06			0,05
5			0,35		0,01
6			0,4		0,01
7			0,15		0,01
8			0,1		0,01
9	0,25	0,05		0,1	0,02
10		0,25		0,45	0,02
11		0,1		0,2	0,02
12		0,5		0,15	0,02
13		0,04			0,75

Останалата част от квадратите със звездички (Табл. № 1.) се попълва по аналогичен начин, като се внимава сборът в колоните да е равен на единица. По този начин се получава матрица с две характеристики: място и степен на свързаност между дейности и разноски. Освен това, в колоните на матрицата се фиксират и разпределителните съотношения на разноските по дейности. Прилагането на едно разпределение,

*например (7) на 1 000 лв маркетингови разноски, съобразно коефициентите от матрицата (пример 87), би имало като резултат:*

*1 000\*0,6 = 600 лв маркетингови разноски в издръжката на д-ст „Проучване на модни тенденции и клиентски нагласи”*

*1 000\*0,15 = 150 лв маркетингови разноски в издръжката на д-ст „Дизайн”*

*1 000\*0,25 = 250 лв маркетингови разноски в издръжката на д-ст „Участия в модни ревюта, промоции и реклама”*

В преобладаващата част от монографиите и учебниците ABC приключва с един следващ и вече познат ви етап на разпределение (на някаква база) на разноските по дейностите в себестойността на видовете продукти/услуги, които се произвеждат, като по този начин производствената себестойност се допълва до пълната и се установява такава за 1-ца продукт/услуга. С това се постига само едно усъвършенстване на калкулирането на себестойност на 1-ца, без да се експлоатира основното предимство на ABC – установяването и следенето на динамиката в издръжката на дейностите. Ето защо, тук ще продължим с

#### 4. Идентифициране на разноските по издръжката на обособена дейност, или процес.

Както се подразбира от заглавието, този етап от разработването и внедряването на ABC има за задача да се ограничи само онези обичайни за дадена дейност разноски, без които тя не би могла да се осъществява. Нека, като

*пример (8) да вземем дейност „дизайн” от бизнеса на „СолоМоде” ООД. Като обичайни само за тази дейност, можем да посочим следните месечни разноски:*

*1) Преки по дейност „дизайн”*

*а) постоянни*

*√ основно възнаграждение и осигуровки на моделиера – 1 142 лв;*

*√ амортизации на компютър, цветен принтер, офис оборудване и дизайнерски софтуер – 218 лв;*

*√ наем на офис – 300 лв;*

*√ електроенергия за осветление и климатизация на офиса – 55 лв.*

*б) променливи*

*√ премиално възнаграждение на моделиера – 2 лв на всяка продадена бройка от серийните модели и 20 лв на бр. от бутиковите модели;*

*√ консумативи (скициници, бои, четки, тонер-касети, копирна хартия и др.) зависещи от броя на проектираните през периода модели при установена норма 135 лв на 1 модел;*

*2) Разпределяеми за дейност „дизайн”*

*а) постоянни*

√ общо разноси за администриране на бизнеса 2 256 лв, в т.ч. и за дейност „дизайн” – от таблицата  $0,04 * 2\ 256\ лв = 90,24\ лв$

Така при хипотеза за 2 новоразработени модела за месеца и продадени 200 бр от серийните модели и 2 бр. бутикови облекла, дейност „дизайн” ще има следните разноси:

Променливи: 200 бр*2 лв =	400 лв
2 бр*20 лв =	40 лв
2 бр*135лв =	270 лв
Всичко променливи .....	710 лв
Плюс: Постоянни	1 805,24
Всичко разноси за дизайн:	2 515,24 лв

Вероятно забелязахте, че в примера се използват познатите ви класификации на разноските по критериите: „начин на отнасяне в себестойността” (преки, и разпределяеми) и „поведение спрямо равнището на дейност”(постоянни и променливи). Някаква част от разграничените по първия критерий разпределяеми разноси ще се поемат като тежест от дизайнерската дейност, но след справедливо разпределение. За тези цел, като следващ етап ще трябва да се извърши

#### 5. Идентифициране на факторите за динамика на разноските по издръжката на всяка една обособена дейност.

Факторите за динамиката на разноските, наричани още „разходоопределящи фактори”, като превод на английското *cost drivers*”, са тези, чийто действие обуславя нарастването, запазването или намаляването на издръжката на дадена дейност. Ако вземем отново за

**пример (9)** дейност „дизайн” на „СолоМоде” ООД, то като разходоопределящи фактори можем да посочим

- броя на разработените нови модели,
- броя на продадените продукти от серийните модели,
- броя на продадените продукти от бутиковите модели,

тъй като броя на проектираните модели ще се отразява на разноските за консумативи, а броя на продадените продукти от серийните и бутиковите модели – на възнаграждението и осигуровките на моделиера.

За останалите дейности, аналогичен на демонстрирания в пример (5) анализ на разходоопределящите фактори би могъл да даде следните

**примерни (10) резултати:**\*

за дейност 1) проучване на модни тенденции и клиентски нагласи  
разходоопределящият фактор е общото равнище на дейност, т.е. сумата на приходите от продажбите;

за дейност 2) дизайн – вече посочените в предходния пример;

за дейност 3) обучение на персонала – броя на разработените нови модели;

за дейност 4) снабдяване - броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели;

---

\* Изготвен е при хипотеза за сделно-премиална система на заплащане на производствения персонал, премиране на база % от продажбите на търговския персонал и твърдо заплащане на административния труд.



за дейност 5) разкрояване – броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели;  
за дейност 6) шиене - броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели;  
за дейност 7) гладене броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели;  
за дейност 8) опаковане броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели;  
за дейност 9) участия в модни ревюта, промоции и реклама – броя на разработените нови модели;  
за дейност 10) продажби в собствен магазин – общото равнище на дейност, т.е. сумата на приходите от продажбите на дребно;  
за дейност 11) продажби на едро – общото равнище на дейност, т.е. сумата на приходите от продажбите на едро;  
за дейност 12) рекламации - броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели  
за дейност 13) администриране на бизнеса - общото равнище на дейност, т.е. сумата на приходите от продажбите.

Така дефинираните разходоопределящи фактори ще се наложи да бъдат следени от калкулационната система на „СолоМоде” ООД, тъй като от тяхната динамика ще зависят променливите разноски на обособените дейности и на предприятието като цяло.

Не може да е отбягвало от вниманието Ви, повторемостта на изведените в пример (9) разходоопределящи фактори. Това е основание да се приложи

#### 6. Групиране на дейностите и процесите, съобразно влияещите върху издръжката им фактори.

Целта на групиране на дейностите с еднотипни разходоопределящи фактори е да се облекчат разпределителните процедури при калкулирането. Идеята е, че щом няколко дейности имат идентични разходоопределящи фактори, при калкулирането на тяхната издръжка, ще може да се използва една и съща справедливо определена база за разпределение на косвените разноски. Като се използва тази идея, по отношение обособените дейности на „СолоМоде” ООД, могат да бъдат формирани,

**например (II) следните групи:**

*I-ва група, с разходоопределящ фактор сумата на приходите от продажбите:*

√ дейност 13;

√ дейност 1.

*II-ра група, с разходоопределящ фактор броя на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели:*

√ дейност 12;

√ дейност 8;

√ дейност 7;

√ дейност 6;

√ дейност 5;

√ дейност 4;

√ дейност 2.

*III-та група, с разходоопределящ фактор броя на разработените нови модели;*

√ дейност 9;

√ дейност 3;

√ дейност 2.

*IV-та група, с разходоопределящ фактор сумата на приходите от продажби на едро:*

√ дейност 11.

*V-та група, с разходоопределящ фактор сумата на приходите от продажби на дребно:*

√ дейност 10.

Така, за „СолоМоде” ООД се дефинираха 5 бази за разпределение на косвените разноски, като за дейност 2, „дизайн” ще следва да бъде правен допълнителен анализ с цел избор на по-точната от двете.

#### 7. Определяне на центрове на калкулиране, обекти на калкулиране и калкулационни единици.

Съобразено с концепцията АВС, център на калкулиране ще наричаме мястото/момента от веригата на стойността, в което ще се установява себестойност (издръжка). Това може да е изхода на производствения процес, но може да бъде всяка една негова фаза (звено, участък), момента на поръчката, дизайна, продажбата, а дори и момента на изтичане на гаранционния срок и приключването на една рекламна кампания. Броя и мястото на разполагане на центрове на калкулиране, в една голяма степен се предполагат от продуктовата, производствената и организационната структура на предприятието, но изцяло зависят от управленското желание, и не забравяйте: от съотношението цена-ползност на данните. Предвид посоченото, нека допуснем, че мениджмънта на „СолоМоде” ООД е пожелал следните центрове на калкулиране, обекти на калкулиране и калкулационни единици:

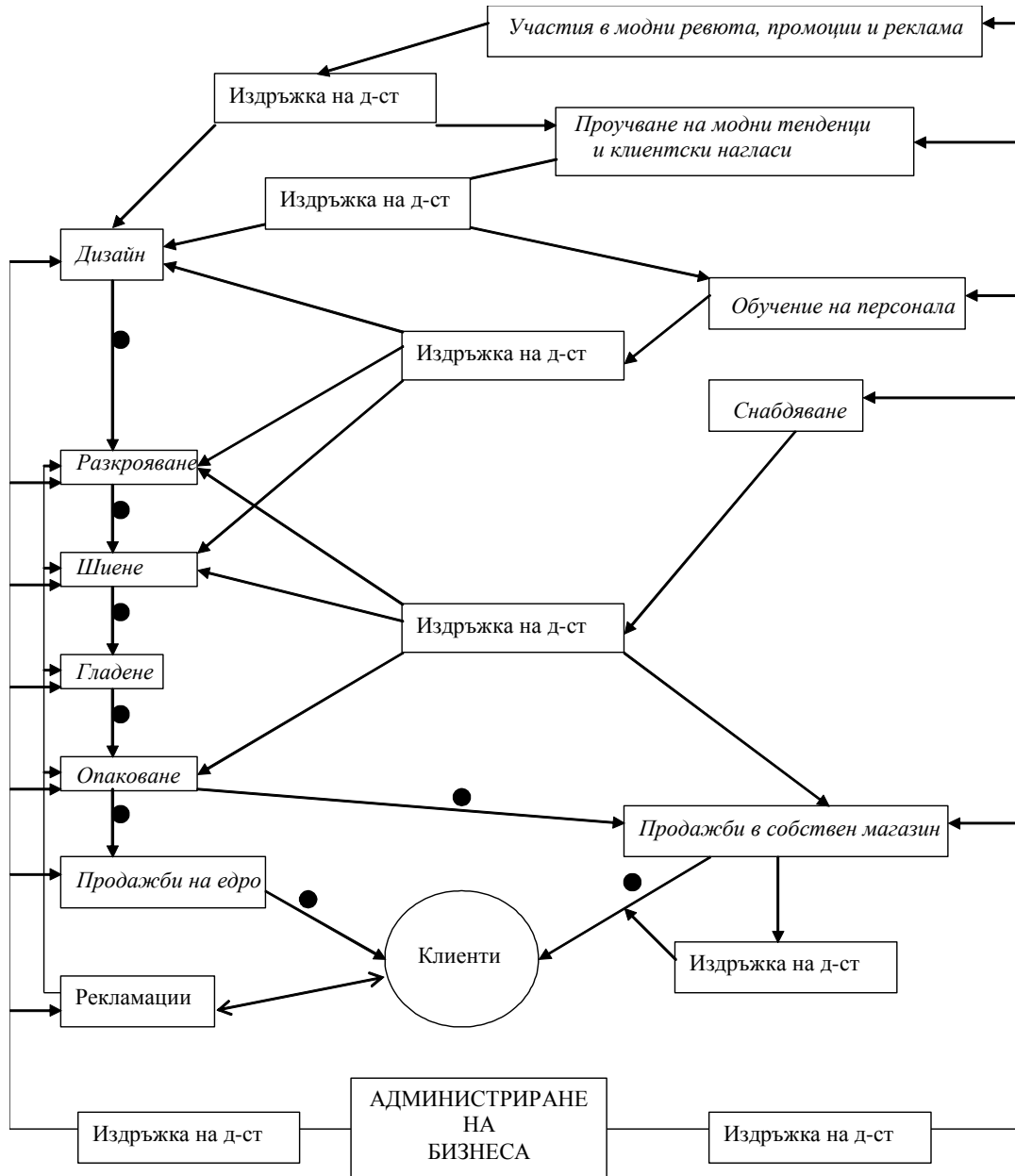
#### **Пример (12):**

Табл. № 3.

<b>Център на калкулиране</b>	<b>Обект на калкулиране</b>	<b>Калкулационна единица</b>
<i>Участия в модни ревюта реклами и промоции</i>	<i>Издръжката на дейността</i>	<i>лев</i>
<i>Проучване на модни тенденции и клиентски нагласи</i>	<i>Издръжката на дейността</i>	<i>лев</i>
<i>Дизайн</i>	<i>Модел</i>	<i>бр</i>
<i>Обучение на персонала</i>	<i>Издръжката на дейността</i>	<i>лев</i>
<i>Снабдяване</i>	<i>Издръжката на дейността</i>	<i>лев</i>
<i>Кроене</i>	<i>Скроен комплект</i>	<i>бр</i>
<i>Шиене</i>	<i>Ушита дреха</i>	<i>бр</i>
<i>Гладене</i>	<i>Огладена дреха</i>	<i>бр</i>
<i>Опаковане</i>	<i>Опакован продукт</i>	<i>бр</i>
<i>Продажби на едро</i>	<i>Продаден продукт</i>	<i>бр</i>
<i>Продажби в собствен магазин</i>	<i>Издръжка на дейност</i>	<i>лев</i>
<i>Рекламации</i>	<i>Разноски по отстраняване</i>	<i>лев</i>
<i>Администриране</i>	<i>Издръжка на дейност</i>	<i>лев</i>

Схематично избраните от мениджмънта на „СолоМоде“ ООД центрове на калкулиране и калкуляционни обекти могат да бъдат представени посредством следният модел:

Фиг. № 2.



Естествено, от друг мениджър и в друго предприятие избраните схеми за разполагане на центрове на калкулиране ще бъдат други, както и обектите, за които ще се систематизират разноски и установява себестойност/издръжка.

8. Определяне на разпределителни съотношения в центровете на калкулиране по обектите на калкулиране.

Чрез *примери (5),(6) и (7)* беше демонстрирано установяването и прилагането на разпределителни съотношения за разпределение на косвени разноски между обособени дейности. Както, обаче може да се забележи от *Фиг. № 2* съществуването на някои от дейностите не е свързано пряко с продукта, а с други дейности, чиито издръжки се присъединяват към разноските по продукта в различни моменти от неговата стойностна верига. Такъв е случая

*например (13) с дейност „Обучение на персонала”, чиято издръжка се разпределя в дейностите „Дизайн”, „Разкрояване” и „Шиене”, а издръжката на дейност „Дизайн” изцяло с включва в началото на стойностните вериги на произвежданите продукти и ще се разпределя при формирането на себестойността на изделията.\**

Следователно, за да се осъществи същевременно калкулиране на издръжката на обособените дейности и калкулиране на пълната себестойност по видове продукти, ще се наложи прилагането на няколко последователни разпределения. Т.е., ако *продължим пример (13) с допускането, че във връзка с въвеждането на сезонна модна колекция е извършено обучение на дизайнера, крояча и шивачките, за което са направени следните разноски:*

- 1) Преки за дейност „Обучение”, в т.ч.
  - нагледни и тренинг материали – 200 лв;
  - лекторски - 50 лв;
- 2) Разпределяеми за д-ст „Обучение”, в т.ч.  
административни –  $(1\ 200 * 0,02) = 24$  лв (коэф. е от Табл. 71)  
Всичко: 274 лв,

*то тези 274 лв, разноски за издръжка на дейност обучение, ще следва да бъдат прехвърлени в тежест на издръжката на дейностите „Дизайн”, „Кроене” и „Шиене”, чрез разпределение в някакво справедливо съотношение.*

Разпределителното съотношение може да бъде експертно установено (както в Табл. 69), или чрез наблюдение на връзката между разходоопределящите фактори и издръжката на дейностите (*пример 93*). Един добър подход за установяване на разпределителните съотношения е и оценката на ползата/потреблението от получената услуга,

*например (14) осъществено обучение на персонала е било от най-голяма полза (45%) за дизайнера, от средна полза (35%) за крояча, и от най-малка – за шивачките (20%). Приложени към сумата за издръжка на дейност „Обучение на персонала” от предходния пример, ще имаме като резултат следното разпределение:*

---

\* Вж. Фиг. № 2.

Табл. № 3.

<i>Дейност</i>	<i>Общо за обучение</i>	<i>Съотношение</i>	<i>Разпред. сума</i>
<i>Дизайн</i>		<i>0,45</i>	<i>123,30</i>
<i>Разкрояване</i>		<i>0,35</i>	<i>95,90</i>
<i>Шиене</i>		<i>0,2</i>	<i>54,80</i>
<b><i>Обучение</i></b>	<b><i>274</i></b>	<b><i>1,00</i></b>	<b><i>274</i></b>

Съществено е да се забележи, че при така извършеното разпределение разноските по обучение на персонала ще се присъединят към себестойността на изделията в различен момент от веригата на стойността и по различен начин. За пояснение, ще допуснем че сезонната колекция на „СолоМоде” ООД се състои

*например (15) от три нови модела рокли, А, Б и В, от които са скроени, ушити и продадени съответно 200, 300 и 400 бр. При това допускане и въз основа на данните от пример (8), за издръжката на дейност „Дизайн” може да се направи следната калкулация:*

*Променливи: 900 бр\*2 лв = 1 800 лв*

*3 бр\*135лв = 405 лв*

*Всичко променливи . .....2 205 лв*

*Плюс: Други постоянни 1 805,24*

*Плюс: За обучение 123,30*

*Всичко разноси за дизайн: 4 133,54 лв*

*Калкулациите на себестойността на проектираните три нови модела от колекцията ще се съставят, примерно така:*

Табл. № 4.

<i>Показател</i>	<i>Модел „А”</i>	<i>Модел „Б”</i>	<i>Модел „В”</i>	<i>Д-ст „Дизайн”</i>
<i>Променливи</i>	<i>200*2=400</i>	<i>300*2 = 600</i>	<i>400*2 = 800</i>	<i>900*2 = 1800</i>
	<i>1*135 = 135</i>	<i>1*135 = 135</i>	<i>1*135 = 135</i>	<i>3*135 = 405</i>
<i>Др. постоянни (разпред. на база бр.)</i>	<i>1805,24/900*200 = 401,16</i>	<i>1805,24/900*300 = 601,75</i>	<i>1805,24/900*400 = 802,33</i>	<i>1805,24</i>
<i>За обучение (съща база)</i>	<i>123,3/900*200 = 27,40</i>	<i>123,3/900*300 = 41,10</i>	<i>123,3/900*400 = 54,80</i>	<i>123,30</i>
<b><i>Всичко:</i></b>	<b><i>963,56</i></b>	<b><i>1 377,85</i></b>	<b><i>1 792,13</i></b>	<b><i>4 133,54</i></b>

Добре е, да се обърне внимание на факта, че като база за разпределение на косвени разноси в примера се използва идентифицирания по-горе разходоопределящ

фактор „брой на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели”. При изготвянето на планови/разчетни калкулации в такъв случай ще се ползват величините на очакваните продажби в натура.

Нека се върнем отново към Фиг. № 2, за да си припомним, че разноските по дейност „Обучение на персонала” първоначално бяха разпределени (в Табл № 71) в издръжките на дейности „Дизайн”, „Разкрояване” и „Шиене”. Тези по обучението на дизайнера вече се калкулираха в себестойността на моделите „А”, „Б” и „В”. За да демонстрираме, как ще преминат разноските по дизайна и обучението през дейност „Разкрояване”, какви нови разноски ще се присъединят към веригата на стойността и как ще се установи себестойност на 1 скроен комплект от изделия „А”, „Б” и „В”, ще допуснем

**например (16),** че през калкулационния период „СолоМоде”ООД е имало следните разноски по издръжката на дейност „Разкрояване”:

	за „А”	за „Б”	за „В”	Всичко
Плат:	3 000	5 400	4 800	13 200
Премиялни:	200	300	400	900
Дизайн:	963,56	1 377,85	1 792,13	4 133,54
Фиксирано възнаграждение и осигуровки на крояча				1 490
За обучение на крояча (от Табл. № 71)				95,90
Административни (от Табл. № 69) $0,05 * 1 200 =$				60

Като приложим за база за разпределение на косвените разноски, идентифицирания за дейност „Разкрояване” разходоопределящ фактор, „брой на произведените/продадените продукти от серийни и бутикови модели”, можем да съставим следната калкулация:

Табл. № 5.

Разноски	За изделие "А"		За изделие "Б"		За изделие "В"		ВСИЧКО
	Сума	На 1-ца	Сума	На 1-ца	Сума	На 1-ца	
<i>Преки, в т.ч.</i>							
материали	3 000,00	15,00	5 400,00	18,00	4 800,00	12,00	13 200,00
премиални	200,00	1,00	300,00	1,00	400,00	1,00	900,00
дизайн	963,56	4,82	1 377,85	4,59	1 792,13	4,48	4 133,54
<i>Разпределяеми, в т.ч.</i>							
обучение на крояча	21,31	0,11	31,97	0,11	42,62	0,11	95,90
осн. заплата и ДОО	331,11	1,66	496,67	1,66	662,22	1,66	1 490,00
административни	13,33	0,07	20,00	0,07	26,67	0,07	60,00
<b>ВСИЧКО:</b>	<b>4 529,32</b>	<b>22,65</b>	<b>7 626,48</b>	<b>25,42</b>	<b>7 723,64</b>	<b>19,31</b>	<b>19 879,44</b>

По аналогичен начин по-нататък по веригата на стойността ще се присъединяват и други преки и разпределяеми разноски, а прилагането на ABCostinga ще способства, както за по-точното калкулиране на себестойността на незавършеното производство, полуфабрикатите и изделията, така и за установяване на издръжката на дейностите.

#### 9. Тестване и настройки ABCostinga.

Както вероятно сте забелязали, проектирането на една ABC система за отчитане на разходите по издръжката на обособени дейности и калкулирането на себестойност е доста сложна и трудоемка процедура. Най-често предприятията нямат вътрешен капацитет за такова проектиране и прибегват до консултантска услуга. Полезно за тях ще е да знаят, че консултацията не приключва с внедряването, а трябва да включва и перманентното тестване, настройка и усъвършенстване на системата. Всяка една организационна, технологична и продуктова промяна ще предполага настройки в калкулационната система, а нарастващите информационни потребности на мениджмънта ще налагат усъвършенствания в нея. Така,

*например (17) едно премахване на премиалното заплащане на моделиера (дизайнера), ще измени променливия характер на разноските по дейност „Дизайн“, което може да бъде основание за ръководството на „СолоМоде“ ООД да се откаже от наблюдаването на тази дейност като обособена.*

Съвременните ABC разработки са интегрирани в някаква ERP-система, при което настройките и усъвършенстванията са бързо и лесно осъществими. Предвид на това, че са доста скъпи, основание за тяхното проектиране, внедряване и усъвършенстване могат да имат само големи предприятия, с относително стабилни продуктова и производствена и организационни структури.

След като при демонстрирането на ABC бяха направени всички тези сложни разпределения и изчисления, вероятно у някого остана да „виси“ въпросът: защо да го правим? Има няколко резонни отговора, един от които е възможността да се подпомага информационно вземането на решение от вида: *да развиваме тази дейност или сегмент на бизнеса, или не.* Важно и скъпо струващо решение, нали?