

# Управление на разходите в индустриалната фирма и резултати от анкетно проучване на практиката

**проф. д-р Сава Савов**

*УНСС, катедра „Индустриален бизнес“  
тел.: (02) 9879836, сл.тел.: (02) 8195267*

**Резюме:** Статията е посветена на управление на разходите в индустриалната фирма, който е актуален проблем в съвременни условия. Разходите за производство и реализация на продукцията са основното съдържание на цената на продукцията. От тях и от равнището на управлението на последната зависи размерът на печалбата на фирмата.

Тезата на автора е, че съдържанието на управлението на разходите се разкрива най-пълно чрез използване на функционалния подход. Според нас основните функции на управлението на разходите са: планиране (бюджетиране), организация и отчитане на разходите, анализ на величината и изменението на разходите, контролинг на разходите и мотивация на намалението на разходите. Целта на автора е да изясни същността и съдържанието на тези функции в управлението на разходите.

Задачата на изследването е да се провери отношението на практиката, както и нейното състояние в управлението на разходите. За целта е проведено анкетно проучване от автора в 60 фирми на индустрията. Ре-

зултатите от проучването са обобщени и представени в систематизиран вид. Стига се до извода, че методологията на управление на разходите се нуждае от разработване, за да обслужва по-добре стопанската практика.

**Ключови думи:** функционален подход в управление на разходите, планиране (бюджетиране), организация и отчитане, анализ на величината на изменението на разходите, контролинг и мотивация за намаление на разходите.

**JEL:** D24.

Управлението на разходите в индустриалната фирма е актуален проблем и в съвременните условия. Разходите за производството и реализацията на продукцията са основното съдържание на цената на продукцията. От тях и от равнището и изменението на последната зависи размерът на печалбата на фирмата, а от нея се формират доходите, използвани за различни нужди.

Разходите са оцененото потребление на фактори на производството и услугите, които са необходими за производството и

реализацията на продукцията и услуги и за нормалното поддържане на производствения капацитет.

Стойностното понятие за разходите се характеризира с три белега:

**Първо**, трябва да има потребление на даден производствен фактор, т.е. използваният фактор да загуби своята годност. Част от факторите (суровини, материали, стоки) се потребяват едновременно с използването им в производството. Други (като машината) имат дълъг срок на живот и в един определен размер за целия срок на използване се превръщат в разход.

**Второ**, потреблението на даден фактор трябва да доказва свързаност с производството на дадена дейност или вещ. Следователно, за да е изпълнено това условие, трябва да имаме връзка между използването на даден фактор и осъществяването на дейност, съответно употребата на дадена вещ.

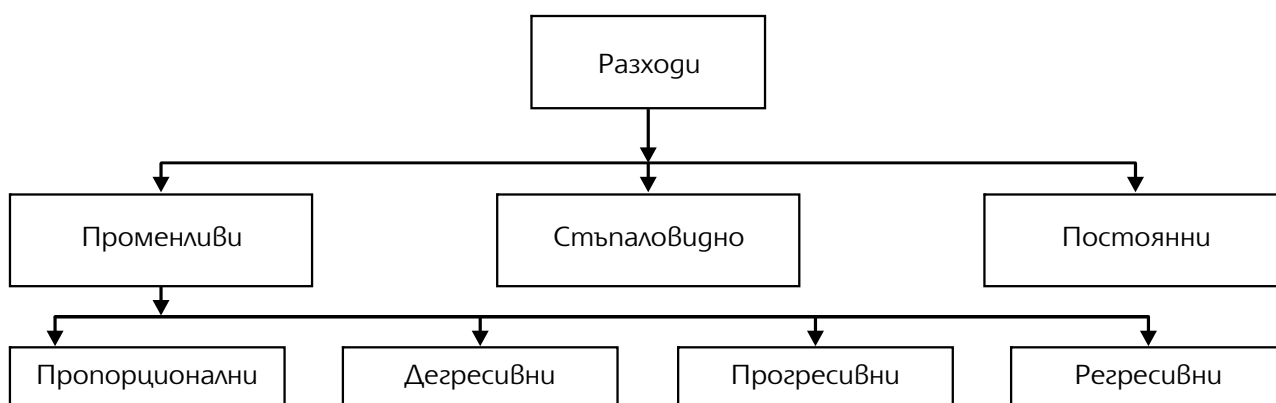
**Трето**, потреблението на даден фактор трябва да подлежи на оценка, защото в противен случай производствените фактори

не могат да бъдат сравнени, т.е. не могат да бъдат поставени под „общ знаменател“. В употреба са множество различни оценки на стойността на разхода – цена на придобиване, текуща цена, борсова цена, средна цена и т.н. Стойностното понятие за разход създава условия така да се избере характеристиката на разхода, че да може да се опише оптималното използване на дадения производствен фактор.

Разходите са свързани с обема на произведената продукция. Между общото ниво на разходите и обема на производствената продукция могат да се разграничат следните зависимости (вж. фигура 1).

### Класифицирането на разходите е основа за тяхното проявление

Употреблението на разходите е свързано с управленските функции. Функцията в управлението е целенасочена дейност за постигане на определена цел. В икономическата литература няма единно становище за функциите на управление изобщо и функциите на управление на разходите в частност. Функциите на управлението в „зависимост от въз-



Фигура 1.

приетия подход и детайлизация могат да се групират в три групи: основни (абстрактни) функции; комплексни функции; и конкретни функции (функционални задачи)<sup>1</sup>. Към основните функции се отнасят: „планиране, организиране, мотивация, контрол“<sup>2</sup>. Подобно определяне на управлението на разходите се дава в по-новата литература от Мая Ламбовска<sup>3</sup>. Но определението на авторката е непълно. Не се посочват пълно функциите на управление и в частност на управление на разходите. При това не се посочват функциите на управление на разходите в съвременни условия.

Според нас в съвременните условия функциите на управление на разходите включват: планиране (бюджетиране), организация и отчитане на разходите, анализ на величината и изменението на разходите, контролинг на разходите и мотивация за намаление на разходите.

Функцията планиране в съвременните условия на управление на фирмата се представя от бюджетиране на разходите. Количественият план за дейността на фирмата и изпълнение на програмата представлява свързан набор от финансови активи (доходи и разходи) и/или натурални (обем произведена продукция и оказани услуги) икономически показатели за дейността. Бюджетът описва целите на фирмата, ограничени от изпълнение на конкретни финансови и оперативни задачи. Материалите, включени в продукцията, се разделят на основни и спомагателни. В зависимост от начина на отписване в единица продукция се разделят на преки и косвени. Бюджетът на преките материални разходи показва общите потребности

на производството от основни материали, а също и необходимия обем купувани материали, който зависи от очакваното потребление на основни материали в производството и запасите в склада. Той се определя по принцип от количеството продукция в натура и разходната норма за производство.

Бюджетът за инвестиции се съставя за отделните проекти за влягане на финансови средства. Бюджетът за капиталовложенията е план за придобиване или заместване на дългосрочни активи и източниците за тяхното финансиране. При бюджетиране на капиталовложенията се различават два главни вида решение. Първо, въвеждане на нови производствени мощности или разширение на съществуващите, и второ, заместване на съществуващите производствени мощности с нови.

Бюджетът за разходите за заплащане на основния труд се определя в зависимост от плащания обем, определен в бюджета на производство. За да се изчисли общото време за натоварване на основните работници, е необходимо очакваният обем на производството за всеки период да се умножи на трудоемкостта за изготвяне на единица продукция. След това получените потребности в работно време се умножават по стойността на 1 човекочас.

В бюджета за косвените разходи се включват разходите, различни от преките материални разходи и преките разходи на труд. Към косвените разходи могат да се отнесат спомагателните материали, заплащането

<sup>1</sup> Вж. Златев, В., Мениджмънт без граници. УИ „Стопанство“, С., 1999, с. 141.

<sup>2</sup> Вж. пак там, с. 142.

<sup>3</sup> Вж. Ламбовска, М., Управление на разходите на предприятието, Тракия М, 2006, с. 23. „Управлението на разходите се свързва с приложение на управленските функции (планиране, организиране, насочване, контрол) по отношение на разходите на предприятието. По-конкретно управлението на разходите означава: отчитане на това къде, кога и в какви обеми се разходват ресурсите на предприятието; прогнозиране на това къде, за какво и в какви обеми ще са необходими допълнителни ресурси; умение да се осигури максимално високо равнище на отгаване на използваните ресурси. Накратко казано, управлението на разходите се изразява в умението да се икономисват ресурси и да се максимизира тяхното отгаване“.

на труда на повременните работници и др. Косвените разходи могат да се разделят на постоянни, променливи и смесени.

Въз основа на бюджетите за основните материали, инвестициите в работната заплата и за косвените разходи се определя главният (комплексен) бюджет. Той е план за дейността, съставен в стойностен формат и описващ съответните средства и разходи за действие в изпълнение на плана.

„Организирането на ресурсите включва обособяването им в звената на организацията, създаване на трайни връзки между тях (обвързаност), разпределяне на дългосрочно използваните ресурси, конкретизация на задачите, осигуряване на ресурси за изпълнение на задачите, техническо и информационно осигуряване на задачите, в т.ч. конкретното инструктиране на персонала. Така на основата на плана се създават условия за съгласувани действия (по време, място и осигурени ресурси) и ясно се определя отговорността за резултатите“<sup>4</sup>.

Свързано с бюджетирането и организирането в управлението на разходите се включва и тяхното отчитане. В отчетите разходите за производство и реализация на продукцията се дават в натурални и стойностни измерители. В тях се формулират главните позиции на обзорна информация, а след това следва подробна информация.

Отчитането на разходите за производство и реализация на продукцията в зависимост от измерителя и вида се извършва от счетоводството, статистиката и оперативно-техническата отчетност.

Счетоводството отчита разходите в зависимост от техния вид. За целта информаци-

ята за различните разходи се концентрира в отделни счетоводни сметки. Разходите за дълготрайни материални активи (сгради, машини, съоръжения и оборудване) се отчитат като отделни инвентарни обекти. Разходите за материални и дълготрайни активи се оценяват по цена на придобиване по себестойност или по продажна цена. Произведените в предприятието материални дълготрайни активи се оценяват по себестойност. Продажната цена се използва за оценяване на безвъзмездно придобитите материални дълготрайни активи. Синтетичното отчитане на материалните дълготрайни активи се организира чрез предвидените в националния сметкоплан синтетични счетоводни сметки. Това са сметки 201, 203, 204, 205, 206, 207, 208 и 209.

В отделни счетоводни сметки се отчитат разходите за материали (основни, спомагателни, горивни и смазочни, резервни части, амбалажни материали и други). Синтетичното отчитане на материалите се осъществява чрез сметка 301 Доставка и 302 Материали. Към сметка 302 Материали могат да се откриват сметки с четирицифрени номера, чрез които се осигурява информация по видове материали съобразно конкретните потребности на предприятието.

Счетоводното отчитане на разходите за суровини и материали се извършва по периоди на време за всяка фирма.

За месец, тримесечие, шестмесечие, деветмесечие и година от Националния статистически институт се провежда статистическо отчитане на разходите за суровини, материали, горива, дълготрайни материални активи и др.

Във всяко предприятие по отделни агрегати, апарати и машини се води оперативно-

<sup>4</sup> Златев, В., Мениджмънт без граници, УИ „Стопанство“, С., 1999, с. 142.

техническа информация за тяхното състояние и използване. Оперативно-техническата информация се води по отделни дни и часове за прекъснатите и непрекъснатите производства.

Счетоводната, статистическата и оперативно-техническата информация за състоянието и използването на ресурсите и разходите за тях е основна функция за управление на разходите във фирмата. Тази информация е свързана с бюджетирането на разходите, с анализа им, контролинга и мотивацията за тяхното намаление.

Управлението на разходите на фирмата в индустрията изисква не само регистриране на същите чрез различните видове отчетност. Икономическата ефективност от работата на фирмата налага непрекъснатото намаление на разходите. А това се осъществява чрез анализа на тяхното състояние и използване. За нуждите на анализа се използва себестойността чрез показателите за нейното измерване и изменение.

Определянето на изменението в себестойността изисква изясняване най-малко на два проблема. Първо, избор на критерий (база), спрямо който се определя изменението и неговата оценка, и второ, формиране на показатели за измерение на изменението на себестойността. При това изменението в себестойността в зависимост от неговата величина спрямо избраната база се определя като намаление, или икономия, и като увеличение, или преразход.

База за сравнение може да бъде себестойността, определена на основата на планови изчисления, или нормативната себестойност. Но за да се установи тенденцията за непрекъснато намаление на стойността, която е главната цел на управление на разходите, и повишаване на конкурентоспособността на продукцията и фирмите, е необходимо като

база за сравнение да се приеме себестойността на единица продукция и на цялата продукция за предшестващия период.

Що се отнася до формирането на показатели за определяне величината на изменението на себестойността спрямо предшестващия период, могат да се използват абсолютен или относителен израз на изменението. В абсолютен израз величината на изменението на себестойността спрямо предшестващия период се изразява чрез сумата на икономията или преразхода в себестойността.

Характерът на производствения процес и на продукцията предопределя три основни подхода за определяне величината на изменението на себестойността. Тук следва да се отчитат характерът, типът и равнището на сравнимост на произвежданата през различните периоди продукция.

Първият подход се прилага, когато в стопанската организация преобладава продукцията, която е произвеждана през предшестващия период и има значителен относителен дял. В този случай се определя равнище и изменение на себестойността на цялата продукция, предназначена за реализация, спрямо разходите от предшестващия отчетен период.

За тези два периода критерият за сравнение е себестойността за предшестващия период. Това позволява да се сравнят двете суми на икономии или на преразхода и да се правят общи изводи във величината на изменение в управлението на разходите.

Изменението на себестойността може да се представи в относителен израз чрез процент на намаление или увеличение на себестойността.

Вторият подход може да се използва в стопански организации, в които през отчетния

период преобладава нова продукция, която не е била произвеждана в предшестващия период. В този случай равнището на себестойността за всяко изделие и за цялата себестойност се определя като себестойност на единица в лева (1 лев, 100 лева, 1000 лева) и на цялата продукция, предназначена за реализация.

Абсолютният и относителният показател се определят, като се използват разходите на единица в лева (1 лев, 100 лв., 1000 лв.) за предшестващия период.

Третият подход може да се прилага, когато се произвежда еднотипна продукция. В този случай се определят равнището и изменението на разходите за единица и съответно за цялото количество от даден тип изделие. Като критерий за установяване на изменението се използва равнището на себестойност по отчет за предшестващия период. Общата маса на изменението (икономията или преразхода) в стопанската организация се получава, като се умножи икономията (пнеразхода) от изменение на себестойността на единица с фактическия обем на продукцията.

Установяването на абсолютния и относителния размер при тези три подхода позволява да се определи изменението в себестойността, а с това да се насочи управлението на разходите към себестойност, която позволява да се постигне по-голям положителен резултат (сума на икономия и процент на снижение) в тях, а с това да се реализира и главната цел в управлението им.

Разходите за производство и реализация на продукцията зависят от различни фактори. Те са твърде разнообразни и могат да се групират на фактори, които влияят изобщо

върху себестойността, и фактори, влияещи върху нейното изменение, количествено измерено с показателите: сума на икономия и процент на намаление или увеличение на себестойността. Върху изменението на себестойността, измерено количествено чрез посочените фактори, оказват влияние следните общи фактори: изменение на обема на произведената и реализирана продукция; изменение на асортимента и на неговата структура на същата продукция; изменение на самата себестойност и изменение на цените на продукцията.

В условията на пазарна икономика и действието на закона за стойността тези фактори оказват различно влияние върху снижението на себестойността върху показателите сума на икономия и процент на снижение в зависимост от характера, предназначението и периода на производство и реализация на продукцията.

Количественото измерване на влиянието на различните фактори върху изменението на себестойността се извършва чрез методите на икономическия анализ. От известните в теорията на този анализ методи практическо приложение намира методът на елиминирането в двете му разновидности – метод на верижното заместване и метод на разликите<sup>5</sup>.

Заклучителен етап в разкриването на факторите, резервите и възможностите за изменение на разходите в тяхното управление е разработване на мерки за изменение на условията и превръщане на резервите и възможностите в действителност. Тук се включват осигуряване на допълнителни ресурси (материални, трудови, финансови),

<sup>5</sup> Подробности за приложение на тези методи за количествено измерване влиянието и различните фактори върху себестойността Вж. Сафов, С., Конкурентоспособност на българските индустриални фирми, Изследователска тема, УИ „Стопанство“, 2005, с. 195-216.

създаване на необходимата организация, както и осигуряване на контрол на тяхното осъществяване. Контролът над реализирането на мерките е заключителен момент в управлението на разходите и тяхното намаляване. Той е гаранция, че мерките ще станат реалност.

Съставна част на анализа на разходите в индустриалната фирма е анализ на kalkulацията на себестойността на единица продукция или дейности. Тук също се установява влиянието на факторите върху размера на отделните разходи по отделни статии на kalkulацията. След определяне на количественото влияние се разкриват резервите и възможностите и се разработват мерки за тяхната реализация.

Традиционният предметен анализ определя задачите как най-икономично да се изготви изделието, детайлът, транспортирането или техническият контрол. Анализът се извършва в рамките на приетото по-рано конструкторско, технологично или организационно решение. При този анализ може да се осигури снижение на разходите в рамките на 5-7 % (а преди всичко не повече от 2-3 %). Слабост на предметния анализ е неговото обръщение към миналото, като се анализират вече извършени разходи. За разлика от това проучване е известен функционалностният анализ. Същността му се заключава в разкриване на най-икономичните варианти на конструкция, технология, организация на производството на основата на абстрахиране на съществуващите решения, на анализа на основните, спомагателните и ненужните функции, оценка на алтернативните методи за реализация на полезните функции, избиране на най-икономичните<sup>6</sup>.

Самостоятелна функция на управление на разходите е контролингът, който според литературата е широко понятие. В последното издание на немски език на „Икономически речник“ той се определя като концепция за информация и управление. Функция е на управление на разходите по производство и реализация на произведената продукция. В съвременни условия контролингът се определя като система за управление на разходите за постигане на крайна цел и резултати от дейността на фирмата.

За нуждите на контролинга всички разходи се обособяват в три групи: първо, преки производствени разходи, които непосредствено се отнасят до продукцията и зависят от особеностите на една или друга поръчка и степен на натоварване на предприятието; второ, разходи за организация и подготовка, които се отнасят към първата група, но не могат да се отнесат към конкретна продукция, но може да се отчитат по групи изделия, сфери на отговорност или към функционална област на дейността без допълнително разпределение; трето – разходи за организация и подготовка на втората група, които не могат да се отнесат нито за отделно изделие, нито за място на разходи или пък това може да се направи само с помощта на много сложни методи за изчисление.

Чрез това групиране на разходите могат да се обхванат всички видове разходи и да се търсят конкретните фактори, които определят техния размер. Това позволява контролингът да се свързва с всички други функции на управление на разходите (бюджетиране, отчитане, анализ) и да се прилага както при текущото планиране, така и в стратегическия план на фирмата<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> За по-големи подробности вж. Сафов, С., Функционално-стойностният анализ и приложението му в промишлеността, С., ИПК, 1986.

<sup>7</sup> За по-големи подробности по същността и съдържанието на контролинга, вж. Симеонов, О., Контролинг – основи на контролинга. Оперативен контролинг, Тракия – М, С., 2004.

Основната цел на всяка фирма е намаление на разходите за производство и реализация на продукцията и различните дейности. За осъществяване на тази цел е необходима мотивация. Последната може да бъде процес и резултат. Тя осигурява задължения за пълноценно използване на предоставените ресурси „многопланов интерес да се работи упорито за високи постижения и в същото време да се изживява чувство на гордост и радост от извършваната работа“<sup>8</sup>.

За реализиране на мотивацията от непрекъснатото намаление на разходите се изисква решаване на два проблема. Първият се свежда до бюджетиране на разходите (определяне на техния размер за определен период от време). Разходите в бюджета могат да се определят в себестойността на продукцията и да зависят от обема. Те могат да се определят като процент от приходите за определен период от време. Намаляването на разходите в този случай води до нарастване на обема и подобряване качеството на продукцията.

Възможно е бюджетът да определя разходите, като се договаря тяхната величина за определен период от време. Посочените възможности могат да се прилагат в зависимост от вида на разходите и работниците, които участват в тяхната реализация.

Вторият проблем се свежда до избора на фирмата как да се заинтересоват работниците от намалението на разходите. Възможно е икономията да се свързва пряко с работната заплата, като се определя в процент относителният дял на работна заплата за икономия на разходите.

Във втория случай е възможно определен размер икономия от разходите да се дава

като премиални възнаграждения. За това е необходимо предварително да се определя каква част от икономията от намаление на разходите ще се отдели за премиални възнаграждения и как те да се определят за различните работещи и отделните видове материали, горива, енергия и др.

В третия случай е възможно част от икономията за намаление на разходите да се дава във вид на бонуси към заплатата. За това следва условията да се определят предварително в организацията на работната заплата във всяка фирма.

Естествено възниква въпросът, как да се постъпи в случаите, когато се реализира не икономия от намаление на разходите, а на практика са направени преразходи от възможните разходи. Кодексът на труда не позволява да се удържа от работната заплата. Според нас така както част от икономията се използва за мотивация в намаление на разходите, при реализиран преразход следва да се удържа част от заплатата от работещите, за които се установи, че имат пряка вина за това. Това би осигурило мотивация за намаление и ликвидирание на преразходите в отделни ресурси.

Реализирането на управление на ресурсите във фирмата изисква създаване на подходяща система. Системата за управление на ресурсите (СУР) следва да се изгражда във всяка фирма, но това се отнася особено за големите фирми на индустрията в България.

Осъществяването на управлението на ресурсите налага във всички крупни и средни по големина фирми да се изградят центрове за управление на разходите (ЦУР). Отговорност за тяхната работа следва да носят изпълнителните директори или техен замест-

<sup>8</sup> Вж. Златев, В., Менеджмънт без граници, С., УИ „Стопанство“, 1999, с. 143.



ник. В Центъра за управление на разходите трябва да се съсредоточат всички функции по управление на разходите, като бюджетирание, отчитане, анализ, контролинг и мотивация. Въз основа на функциите следва да се осигурят щатни бройки от високкоквалифицирани служители, които ежедневно да се занимават с управление на разходите.

Състоянието и проблемите на развитие на управлението на разходите в практиката е анализирано въз основа на анкетно проучване. От автора бе разработена анкетна карта.

Анкетното проучване бе проведено в 60 фирми и стопански организации. Анкетирани фирми бяха систематизирани в три групи организации въз основа на числения състав на персонала. Фирмите не бяха проучвани въз основа на формата на собственост.

В първата група се включиха фирми с числен състав на персонала над 250 души, като: БТ АД – Пловдив, БТ – Плевен, БТ АС – София, БТ АД – Благоевград, „Свилоза“ АД – Свищов, „Свилоза“ ЕООД – Свищов, „Пещострой“ ЕООД – Стара Загора, Западна промишлена зона – Свищов АД, БТ „Слънце“ – Стара Загора, Хидро ООД „Вапцаров“ – Плевен, ООД „Вратица“ – Враца и др.

Във втората група с численост до 150 души в провеждането на анкетата се включиха стопански организации като: ПМУ – ООД – Плевен, „Ритон-класик“ ООД – Панагюрище и др.

В третата група с численост до 50 души в провеждане на анкетата се включиха стопански организации като: „Унико 2000“ ООД – Свищов, „Конкор Мога БГ“ ООД – Петрич, „Екоsvig“ ЕООД – Свищов, ЕКО „Климе“ АД – Бургас и други.

Резултатите от анкетното проучване на състоянието и управлението на разходите

за дейността на анкетирани фирми могат да се систематизират в матрица, която е представена в таблица 1.

Анализът на данните, систематизирани в матрицата на резултатите от анкетното проучване на състоянието и управлението на разходите за дейността на 60 фирми в индустрията на България, позволява да се направят следните изводи:

1. В анкетирани фирми няма изградена система за управление на разходите. Изключение правят само някои фирми с численост до 250 души или над 250 души персонал, и то само за някои разходи, т.е. не се обхващат всички разходи. Поради това също не съществува цялостно изграждане и функциониращи организации на управление на разходите в анкетирани фирми.
2. Не се използват програмни продукти за управление на разходите във всички наблюдавани фирми. Няма разработени и официално обявени програмни продукти за управление на разходите в анкетирани фирми на индустрията в България.
3. Бюджет на разходите не се разработва за разходите във всички фирми и други стопански организации, които са обхванати от анкетата. В отделни случаи това се прави само за ограничена номенклатура от продукти. Не се диференцират разходите по екипи, а това се прави само по продукти.
4. Не се разработват разходни норми за цялата продукция, особено за фирми с численост до 50 души. Такива се разработват само за преобладаващата основна продукция.
5. Оперативно-техническа отчетност на разходите не се организира за период от време по-малък от месец, което показва, че не се наблюдават оперативно, отчитат, анализират и не се извършва контролинг на тях.
6. В анкетирани фирми с численост до 50 души не са обхванати всички работещи с норми за разход на труд. В другите две групи

Таблица 1. Матрица на резултатите от анкетно проучване на състоянието и управлението на разходите за дейността на фирмите в индустрията в България

Въпроси	Фирми с численост до 50 души	Фирми с численост до 150 души	Фирми с численост над 250 души
1. Към кое предприятие се отнася Вашата фирма според броя на персонала – брой на предприятията.	12	31	17
2. Изградена ли е и функционира ли във Вашата фирма Система за управление на разходите (СУР)?	Само за някои разходи или няма такава.	Само за някои разходи или няма такава.	Само за някои разходи или няма СУР.
3. Кои са основните елементи на Системата за управление на разходите във Вашата фирма? Планиране и прогнозиране, отчитане на разходите, анализ на разходите, други.	В някои се приемат само планирането и прогнозирането, в други – всички елементи на СУР.	Приемат се основните елементи на СУР от всички фирми.	Всички посочени елементи се приемат в СУР.
4. Какви програмни продукти използвате в управлението на разходите?	Не се използват програмни продукти.	Не се използват програмни продукти за никакви разходи.	Има програмни продукти и управление на разходите в малък брой фирми.
5. Кои нормативни актове (закононаредби, правилници – правни и икономически) използвате във Вашата фирма? Моля посочете ги!	Всички нормативни актове, които са известни.	Използват се нормативни актове, достъпни за АПИС и Сиела 04.	Използват се всички нормативни актове, които са известни.
6. Разработвате ли бюджет за разходите за основна дейност и по звена на управление във Вашата фирма?	За повече от една номенклатура.	За повече от една номенклатура	Бюджет за разходите се разработва във всички фирми
7. Диференцирате ли разходите (като норматив и фактически разходи) по елементи във Вашата фирма?	Разходите се диференцират по звена, по екипи само за някои разходи.	Задължително се разработват само за някои.	Не се прави диференциране на разходите по екипи, а само по звена.
8. За колко номенклатурни позиции разработвате разходни норми и нормативи?	Разходни норми и нормативи се разработват за повече от 8 номенклатурни позиции.	Разходи само от едно до две.	За повече от 8 позиции.
9. Имате ли разходни норми и нормативи за единица продукция или дейности във Вашата фирма?	Има разходни норми и нормативи за преобладаваща част от продукциите.	За всички продукти и дейности.	За всички продукти и дейности има разходни норми за единица продукция.
10. Водите ли във Вашата фирма статистическа отчетност за разходите?	Води се статистическа отчетност за месец.	За месец и тримесечие.	За месец и тримесечие.

Въпроси	Фирми с численост до 50 души	Фирми с численост до 150 души	Фирми с численост над 250 души
11. Съществува ли във Вашата фирма оперативно-техническа отчетност за разходите за производството и дейностите?	Оперативно-техническа информация се води за месец.	Води се такава за месец и тримесечие.	Води се такава за месец.
12. Какъв процент от работниците са обхванати от разработени норми за разход на труд във Вашата фирма?	Не са обхванати всички работници с разработени норми за разход на труд.	Над 50 % от работниците са обхванати от норми за разход на труд по групи.	Не са обхванати всички работници или до 50 % от работниците.
13. Използвате ли сумарна сделна разценка за определяне на разходите във Вашата фирма?	Използва се само в отделни случаи.	Не се използва сделна разценка, използва се само в някои предприятия.	Сумарната разценка не се използва във всички предприятия.
14. Как разпределяте средствата за работни заплати за управленския персонал върху продукцията (дейностите)?	Средствата за работна заплата се разпределят чрез други методи.	Средствата за разход на работна заплата на управленския персонал се разпределят пропорционално на продукцията или в някои комплексни производства.	Средствата за работна заплата за управленския персонал се разпределят пропорционално на продукцията.
15. Има ли вътрешна наредба за разработване на калькулация на себестойността на продукцията или дейностите?	Има такава само за основните продукти и дейности.	В някои предприятия има такава за всички продукти, а в други само за по-важните продукти.	Има вътрешна наредба за разработване на калькулация във всички продукти.
16. Считате ли, че е необходима външна (утвърдена наредба от МФ) инструкция за разработване на калькулация на себестойността на продукцията?	Опитът за необходимо осигуряване на наредба за разработване на калькулация на основните продукти, утвърдени от МФ.	По-голямата част от предприятията смята, че такава не е необходима. Други смятат, че такава е необходима за основните продукти и дейности.	Не е необходима външна наредба за разработване и калькулация, която да се утвърждава от МФ.
17. Според Вас във Вашата фирма има ли мотивация на персонала за намаление на разходите?	Има мотивация за намаляване на разходите, но тя не е достатъчна.	Според едни предприятия има такава. Според други – отчасти.	В някои предприятия има мотивация за намаляване на разходите, в други е недостатъчна.
18. Има ли вътрешна наредба за определяне на бонуси върху работната заплата за икономии на разходите?	Няма вътрешна наредба за определяне на бонуси за икономии на разходите.	За някои предприятия има наредба за определяне на бонуси само за категорията работници, за други – няма такава	Няма вътрешна наредба за определяне на бонуси за икономии от материали.

Въпроси	Фирми с численост до 50 души	Фирми с численост до 150 души	Фирми с численост над 250 души
19. Какъв е относителният дял на възнаграждението за намаление на разходите в средната работна заплата на работниците?	Относителният дял за намаление на разходите в средната работна заплата е до 10 %.	Част от предприятията определят относителния дял до 10 %. Други не могат да определят.	Не могат да определят относителен дял от възнаграждението от средната работна заплата за икономисти на разходи.
20. Какво бихте предложили като мерки за засилване мотивацията на работниците от намаляване на разходите за производство във Вашата фирма?	Няма предложение на мерки за засилване на мотивацията за икономисти на материали.	Предлага се стимулиране чрез вътрешни нормативи.	Предлага се при преразход в разходите да се удръжи от работната заплата на работниците.
21. Прилагате ли контролинг в американската или европейската версия за намаляване на разходите във Вашата фирма?	Контролингът не се прилага в никакви версии за намаление на разходите.	Не се прилага контролинг за намаляване на разходите.	Не се прилага контролингът за намаляване на разходите.
22. Прилагате ли във фирмата функционално-стойностния анализ за намаление на разходите за продукцията или дейностите?	Не се прилага ФСА за намаление на разходите.	Не се прилага ФСА или само в отделни случаи.	Не се прилага ФСА за намаляване на разходите.
23. Правил ли сте през последните две години анализ на изменение на разходите за дейността във Вашата фирма?	През последните две години е правен анализ на изменение на разходите само за основни продукти.	В последните две години не е правен анализ на намаление на разходите.	В последните две години е правен анализ на намаление на разходите.
24. Установявали ли сте количествено влияние на факторите (обем на продукция, асортимент на продукцията, цени и себестойност) върху разходите за продукцията или дейностите във Вашата фирма?	В неголям брой случаи е установено количествено влияние на факторите върху разходите.	В отделни случаи е установено влияние на отделни фактори. В други случаи не се установява такава.	Количествено влияние на фактори върху разходи се прави само за някои предприятия.
25. Каква е целесъобразността от направените разходи за продукцията във Вашата фирма? Целесъобразността свържете с получените резултати.	Оценява се като малка целесъобразността от направените разходи, свързани с резултатите.	Оценява се от повечето предприятия целесъобразността от намаление на разходите като голяма.	Оценява се като голяма целесъобразността от намаление на разходите за получените резултати.

Въпроси	Фирми с численост до 50 души	Фирми с численост до 150 души	Фирми с численост над 250 души
26. Какъв е относителният дял на продукцията, за който в последната стопанска година сте правили анализ на калькулацията на единица продукция във Вашата фирма?	Анализ на калькулацията в последната стопанска година е правен за 10 % от продукцията.	Анализ на калькулацията за последната стопанска година е правен за 30 % от продукцията.	В последната стопанска година е правен анализ на калькулацията за 80 %.
27. Имате ли във Вашата фирма ясно обособени центрове на разходи и центрове на печалба?	Няма обособени центрове за управление на разходите и печалбата.	Няма ясно обособени центрове на разходи и центрове за печалба или не съществуват такива.	Няма обособени центрове на разходи и центрове на печалба.
28. Какви резултати са получени във Вашата фирма от Центъра за управление на разходите?	Не са известни никакви резултати.	Няма такива или не е известно за такива.	Не са известни резултати.
29. Какви изменения предлагате да се внедрят за подобрене на резултатите от работата на Центъра за управление на разходите във Вашата фирма?	Не се прилагат изменения за подобряване на резултатите от работата на ЦУР.	Няма предложения за подобряване работата на този център.	Няма предложения за усъвършенстване работата на ЦУР и ЦУП.
30. Кое структурно звено и съответно лице се занимават директно с управление на разходите във Вашата фирма?	Няма обособено структурно звено за управление на разходите. Изпълнителният директор се занимава с това.	Финансовите звена следва да се занимават с разходите чрез контрол на управлението или отдел „Вътрешен контрол“.	Директно с тази дейност се занимава икономическият отдел, управителят или главният счетоводител.
31. Има ли във Вашата фирма специалисти, които компетентно да изпълняват функцията „анализатори на разходите“?	Няма специалисти, които да работят като анализатори на разходите.	Отчасти в някои фирми има специалисти, които да се занимават с разходите.	Няма специалисти на функцията „анализ на разходите“.
32. Какви недостатъци в управлението на разходите за дейността констатира хте във Вашата фирма?	Не се посочват недостатъци в управлението на разходите.	Няма изградена система за управление на разходите.	Няма цялостна система за управление на разходите.
33. Какви предложения правите за подобряване на управлението на разходите във Вашата фирма?	Няма предложения за подобряване управлението на разходите.	Да се създаде оперативна система за ежедневно отчитане разходите и анализирателна на резултатите.	Предлага се да се внедри система за управление на разходите.

фирми за повече от 40 % от работниците не се прилагат норми за разход на труд.

7. Средствата за работна заплата на управленския персонал се разпределят въз основа на количествата продукция, което не е най-съвършен метод и неточно определя тези разходи в единица продукция.

8. В наблюдавани фирми с численост до 50 души има вътрешна наредба за разработване на калкулация на единица продукция само за основните продукти и дейности, което показва, че не е обхваната цялата продукция и неточно се определя калкулацията.

9. Според анкетираниите фирми в тях има мотивация за намаление на разходите. Но не може да се определи относителен дял на тези разходи в средната работна заплата. Във всички фирми и други организации няма наредба за определяне на бонуса към работната заплата за икономии на ресурси. С изключение на предложение за намаляване на работната заплата при преразход на материали няма други предложения за засилване на мотивацията от намаление на разходите.

10. Не се прилагат за намаление на разходите нито контролинг, в която и да е негова версия, нито функционално-стойностният анализ за същите цели. Това показва, че в управлението на разходите не се използват средства, които осигуряват изпълнение на основните функции за това.

11. Недостатъчно и в непълна степен се установява влияние на факторите, особено в условията на пазарна икономика, върху разходите. Във връзка с факторите не се разкриват резерви и възможности за намаляване на разходите и не се разработват мерки, осигурени с ресурси, подходяща организация и контрол над провеждането ѝ за тяхната реализация.

12. Декларира се в анкетираниите фирми, че във всички случаи се прави анализ на калкулацията за отчетна стопанска година, но особени резултати в намалението на разходите няма.

13. В нито една от анкетираниите фирми няма изградени центрове за управление на разходите и центрове за управление на печалбата, което позволява да се направи изводът, че в мениджмънта на стопанската дейност на фирмите не се отделя достатъчно внимание на разходите за продукцията и дейностите за тяхното намаление.

14. До същия извод се достига и при анализа на отговорите на въпросите за недостатъци в съществуващото управление на разходите и няма предложения за подобряването му. Прави се предложение само във фирми с численост над 250 души да се разработват и прилагат центрове за управление на разходите и създаване и внедряване на система за това.

15. Въз основа на направените изводи от анкетата може да се обобща, че във фирмите на другите организации, участващи в анкетното проучване, няма система за управление на разходите и съществуват значителни резерви за тяхното намаление, за реализиране на печалби.

Анализът на получените резултати от анкетното проучване налага извода, че теорията, методологията и методиката за управление на разходите във фирмите са все още в дълг към практиката. Тези въпроси се третират от счетоводната отчетност, но те засягат само разходите, които са обхванати от тази отчетност. Необходими са повече публикации, разработващи управлението на разходите в съвременни условия.

## Литература

1. Йонкова, Б., Управленско счетоводство, Издателско-търговска къща „96 Плюс“, С., 2004.
2. Златев, В., Мениджмънт без граници, УИ „Стопанство“, С., 1999.

3. Кодекс на труда, Тракия – М, С., 2001.
4. Ламбовска, М., Управление на разходите на предприятието, Тракия – М, С., 2006.
5. СаВов, С., Конкурентоспособност на българската индустриална фирма, Изследователска тема, УИ „Стопанство“, С., 2005.
6. СаВов, С., Функционално-стойностният анализ и приложението му в промишлеността, ИПК, С., 1986.
7. Симеонов, О., Контролинг – основи на контролинга. Оперативен контролинг, Тракия – М, С., 2004.
8. Търговски закон, ДВ, бр. 114/1999, С., Сиби.
9. Трифонов, Тр., Управленско счетоводство, УИ „Стопанство“, С., 1996. **ИИ**