

Управлението на разходите по обръщение – източник на конкурентно предимство на търговските фирми

дл.ас. д-р **Силвия Терезова**
УНСС, катедра „Търговия“
silvia_terezova@mail.bg

Резюме: В статията се разглеждат основните теоретико-методологични и практико-приложни проблеми при управлението на разходите по обръщение. В условията на глобална икономическа криза и нарастваща конкуренция в търговията ефективното управление на разходите по обръщение е една от ключовите предпоставки за придобиване на конкурентно предимство. Една от конкурентните стратегически алтернативи е лидерство в разходите. Акцентира се върху необходимостта от разработване и прилагане на иновационна информационна система за управление на оперативните разходи с оглед обособяването им в добре дефинирани групи, от една страна, и използването на подходящ инструментариум за управлението им, от друга.

Разглежда се съвременната концепция ТСМ (Total cost management), която се определя като интегрален подход, включващ както стратегически, така и оперативни дейности. Концепцията за ТСМ е фирмен системен и структурен подход, позволяващ контрол, редукция и елиминиране на разходите, свързани с веригата на стойността.

Специално място е отделено на проблемите с оглед оценката на разходите по управление на стоковите запаси както за целия предлаган микс, така и по стокови категории и стокови единици, включени в тях. Предложен е инструментариум с оглед определянето на преките променливи разходи, разходите по съхранение на стоковите запаси, разходите по доставка, общо и по стокови категории.

Ключови думи: разходи по обръщение (оперативни разходи), оперативна печалба, брутен доход, ТСМ (Total cost management).

JEL: L81.

Увод

В условията на глобална и икономическа криза и ожесточена конкуренция ефективното управление на разходите по реализация на стоките в търговията е в основата на запазване позициите на пазара и постигане на финансовите цели.

Докато пазарът определя цените, разходите по обръщение определят оперативната печалба и рентабилността на база продажби. В съвременните условия търговските фирми се стремят да представят

максимална стойност на целевите си клиенти на възможно най-ниска цена. Тъй като търговските фирми могат да контролират в по-голяма степен разходите по обръщение, отколкото цената, ефективно им управление позволява предоставянето на по-висока стойност на по-ниска цена и в същото време получаването на печалба. Налага се изводът, че чрез управлението на оперативните си разходи търговските фирми могат да придобият и запазят конкурентните си предимства.

Във връзка с това изясняването на същността, спецификата на разходите по обръщение, теоретичните и практико-приложните проблеми при тяхното управление е един от ключовите фактори за ефективно управление на търговската дейност. Тенденциите в развитието на търговията и утвърждаването ѝ като водещ отраслов сектор в икономиката на страната ни поставят с още по-голяма острота проблемите при планирането, анализа и контрола на разходите по реализация на стоките в търговията. Бурното развитие на търговските вериги и тяхната мултиформатност поставят на преден план необходимостта от разработване на оперативна информационна система за управление на разходите по обръщение, както и методология за оценката и групирането им по различни признаци. Нараства необходимостта от отчитане на разходите по видове формати, по видове дейности, осъществявани от търговската фирма, по търговски обекти, по стокови категории и стокови единици, включени в тях и т.н. Разходите по обръщение имат текущ характер и са в основата на вземането на обосновани решения в краткосрочен план, а именно ценообразуване, формиране на стоков микс и др.

Разходи по обръщение и ефективност на търговските фирми

Разходите по обръщение са необходимо присъщите разходи на търговската фирма. Това са разходите, непосредствено свързани с реализацията на търговския продукт.

В икономическата литература са известни различни видове разходи, обособени въз основа на множество признаци.

Един от основните източници на информация е счетоводната отчетност. Обобщена информация за разходите на фирмите се съдържа в отчета за приходите и разходите, в който разходите са обособени в следните групи:

- разходи за оперативна дейност;
- финансови разходи;
- извънредни разходи;
- разходи за данъци от печалбата.

Разходите по обръщение са част от разходите за оперативна дейност. Въпреки че в икономическата литература понякога се поставя знак на равенство между разходите по обръщение и оперативните разходи, това съвсем не означава, че може да се постави знак на равенство между разходите за оперативна дейност и разходите по обръщение. В статията „Други разходи“, като елемент на разходите за оперативна дейност, е включена балансовата стойност на продадените активи, т.е. за търговските фирми това е балансовата стойност на продадените стоки. Балансовата стойност на продадените стоки (БС) е специфичен показател, изразяващ себестойността на продадените стоки и включва както продажбите, оценени по нетни гостаивни цени, така и транспортните разходи и разходите за застраховки на

предвижданите стоки, които се поемат от търговската фирма. Отчитайки феномена нарастваща мощ на търговците на дребно, бихме могли да кажем, че до голяма степен балансовата стойност на продадените стоки характеризира продажбите, оценени по нетни продажни цени, тъй като транспортните разходи и разходите по застраховка на товарите се поемат от останалите участници в дистрибуционния канал.

Налага се изводът, че съществува разлика между счетоводното отчитане на разходите за оперативна дейност и разходите по обръщение на търговската фирма. При информационното осигуряване от счетоводната отчетност с оглед оперативното управление на разходите по обръщение е необходимо от разходите за оперативна дейност да се изключи балансовата стойност на продадените стоки. Балансовата стойност на продадените стоки е специфичен за търговските фирми показател, стойността на който се определя от началните стокови запаси, постъпленията на стоки, загубите на стоки под формата на фури и липси и крайните стокови запаси. Всички тези фактори са оценени по нетни доставни цени. Трябва да се отбележи, че началният и крайният стоков запас са в основата на оценката на средния размер на инвестициите в стокови запаси¹. Следователно балансовата стойност на продадените стоки се определя от размера на инвестициите в стокови запаси и постъпленията на стоки.

$$\text{БС} = \text{CЗ}_{\text{нач.}} + \text{Постъпления на стоки} - \text{Загуби на стоки} - \text{CЗ}_{\text{кр.}} \quad (1)$$

Необходимостта от обособяването на балансовата стойност на продадените стоки се налага с оглед на това, че тя е в основата на brutния доход, който покрива разходите

по обръщение и осигурява определена оперативна печалба. Схемата на формирането на печалбата от реализацията на стоките в търговията, т.нар. оперативна печалба, е специфична, а именно:

Нетни приходи от продажби на стоки (S)
-
<u>Балансова стойност на продадените стоки</u>
Брутен доход (GM)
-
<u>Разходи по обръщение (оперативни разходи) ОС</u>
Оперативна печалба (Pf)

Схема 1. Схема на оперативната печалба

Схемата показва и специфичните фактори, оказващи влияние върху оперативната печалба, като непосредствен резултат от реализацията на стоките в търговията, а именно: brutният доход и разходите по обръщение. Нещо повече, тъй като размерите на brutния доход и разходите по обръщение се обуславят от продажбите, при планирането, анализа и контрола на оперативната печалба – Pf (финансовия резултат, върху който фирмата може да оказва непосредствено въздействие), трябва да се вземат под внимание продажбите – S, равнището на brutния доход – GMr, и равнището на разходите по обръщение – OCr.

$$Pf = S \times (GMr - OCr) \quad (2)$$

$$GMr = \frac{GM}{S} \quad (3)$$

$$OCr = \frac{OS}{S} \quad (4)$$

Трябва да се отбележи съществуващата разлика между икономическите категории brutен доход и brutна печалба, която се вижда от схемата за формиране на печалбата от

¹ Приема се широкото разбиране за инвестиции.

търговска дейност. Основание за това е и фактът, че ако размерът на брутният доход от реализацията на стоките е по-малък от разходите по обръщение, търговската фирма няма да получи печалба. За да се осигури оперативна печалба, е необходимо разходите по обръщение да бъдат по-малки от брутният доход.

От тази гледна точка планирането на разходите по обръщение е пряко свързано с планирането на брутният доход и оперативната печалба:

$$OC = GM - Pf, \quad (5)$$

и/или продажбите, рентабилността на база продажби (Rs) и равнището на брутният доход (GMr).

$$OC = S \times (GMr - Rs) \quad (6)$$

Съществува разлика между разходите по обръщение и паричните разходи на търговската фирма (изходящия паричен поток).

Управлението на паричните потоци предполага оценката на паричните разходи на търговската фирма, т.е. изходящия паричен поток. Въпреки че паричните разходи на търговската фирма до голяма степен се определят от оперативните разходи, трябва да се отбележи, че не може да се постави знак на равенство между парични разходи и разходи по обръщение, въпреки че по същество това са текущи разходи, най-малкото поради факта, че разходите за амортизация са непаричен разход, т.е. не се включват в изходящия паричен поток, а са елемент на разходите по обръщение. Освен това в изходящия паричен поток не се включват т.нар. устойчиви пасиви – (начислени, т.е. отчетени като разходи работни заплати и осигуровки, които не са изплатени през текущия период и др.), задълженията към доставчици

и др. контрагенти и т.н. В изходящия паричен поток се включват и платените преки и косвени данъци, плащанията на главници и лихви по кредити (финансови разходи), паричните потоци, свързани с дългосрочните и краткосрочните инвестиции на търговската фирма, които не са елемент на разходите по обръщение.

При оценката на инвестиционни проекти се обособяват и инвестиционните разходи, които не са елемент на разходите по обръщение като текущи разходи, но косвено влияят върху тях, а именно:

- Размерът на дългосрочните инвестиции и ефективното им управление обуславят възможностите за осигуряване определено равнище на обслужване, а следователно и лоялност на клиентите. В съвременното информационно общество нарастват разходите за иновации. Наличната търговска площ при традиционната търговия предопределя възможната форма на обслужване на клиентите, предлагания асортимент, търговското оборудване и обзавеждане, пропускателната способност, трудовете ресурси и др., което оказва влияние върху разходите по реализация на стоките и услугите.
- Амортизационната политика. Разходите за амортизация на дълготрайните активи са елемент на разходите по обръщение и размера им се обуславя както от инвестициите, така и от амортизационната политика на търговската фирма.

Върху разходите по обръщение оказват влияние както вътрешните бизнес процеси, така и множество външни фактори (цени на горива и електроенергия, размер на осигуровки, минимален осигурителен доход по дължности и др.). От тази гледна точка факторите, влияещи върху разходите по обръщение, могат да се разглеждат като контролируеми и неконтролируеми, като в основата на ус-

пешното управление на търговските фирми е непрекъснатият контрол върху контролируемите фактори. Това е и в основата на класификацията на разходите по обръщение като контролируеми и неконтролируеми. Размерът и изменението на разходите по обръщение се обуславя от обема на дейността, спецификата на тази дейност – формат, месторазположение, пазар, целеви клиенти, вид и сила на конкуренцията, ширина и дълбочина на асортимента, ресурсна обезпеченост и не на последно място от избраната стратегия. Поради това, че разходите по обръщение се предопределят от всички оперативни дейности по реализацията на стоките и услугите се поставя знак на равенство между разходи по обръщение и оперативни разходи, което, както бе отбелязано, не означава знак на равенство между разходи за оперативна дейност, съгласно Отчета за приходи и разходи, и оперативни разходи на търговската фирма.

Въпреки че върху разходите по обръщение оказват влияние множество фактори, ефективно управление на разходите по обръщение е предпоставка за ефективна търговска дейност. В условията на финансова и икономическа криза управлението на разходите по обръщение е в основата на постигането на маркетинговите и финансови цели на търговските фирми. Разходите по обръщение оказват влияние върху показателите, характеризиращи ефективността на търговската дейност, а именно:

- Коефициентът разходи/приходи. Специфичен показател е равнището на разходите по обръщение:

$$OCr = \frac{OC}{S} . \quad (7)$$

Необходимостта от използването му при управлението на търговската фирма може да се обоснове с оглед значителните отно-

сителни дялове на разходите по обръщение в общата сума на разходите на търговската фирма (балансовата стойност на продадените стоки не се включва в тях), от една страна, и на приходите от продажби в общата сума на приходите, от друга. Доколкото съществува взаимна връзка и обусловеност между разходите по обръщение и продажбите, индикатор за по-ефективна търговска дейност е не абсолютното намаляване на разходите по обръщение, а снижаването на равнището им. При неблагоприятна конюнктура, т.е. при намаляване на продажбите, усилията трябва да се насочат към намаляване на разходите, и то с по-бързи темпове от тези на продажбите. Противоположно, при нарастване на продажбите, с оглед на запазване определено равнище и качество на обслужване, разходите трябва да нарастват, но с по-бавни темпове от тези на продажбите. Това е и средството за придобиване и запазване на т.нар. разходно конкурентно предимство, т.е. предоставяне на по-висока стойност на клиентите на възможно най-ниска цена и получаване на печалба. Следователно необходимо е да се идентифицират неэффективните дейности, непечалбоносните клиенти и стокони категории, ресурсите, които се използват неефективно на базата на оценката на разходите по реализация на стоките в търговията.

- Рентабилност на база продажби, оценена на база на оперативната печалба

$$Rs = \frac{Pf}{S} . \quad (8)$$

Факторите, оказващи влияние върху рентабилността на база продажби, са всички фактори, влияещи върху оперативната печалба, а именно: нетни приходи от продажби (S), равнище на брутен доход (GMr) и равнище на разходи по обръщение (OCr). При други равни условия, снижаването на равнището на разходите по обръщение позволява нарастването на оперативната печалба и

рентабилността на база продажби, което позволява повишаване на икономическата възвръщаемост – ROA (възвръщаемостта на активите);

- Критична точка на продажбите (BEP) и оперативен лост (OL), чрез които се оценява чувствителността на оперативната печалба от продажбите. Разходите по обръщение и класификацията им на условно постоянни (FC) и променливи (VC) са в основата на управлението на критичната точка на продажбите и действието на оперативния лост. Спецификата на търговската дейност налага „моуфицирането“ на стандартизирания формален апарат за оценката на критичната точка на продажбите, по-точно за оценка на приноса (CM – contribution margin), а именно:

$$CM = GMr - VCr . \quad (9)$$

Оценената в стойност критична точка на продажбите се представя:

$$BEP = \frac{FC}{GMr - VCr} . \quad (10)$$

Оперативният лост, с оглед специфичните фактори, обуславящи оперативната печалба от търговска дейност се представя:

$$OL = \frac{S \times (GMr - VCr)}{S \times (GMr - VCr) - FC} \quad (11)$$

- Въз основа на т.нар. диференциален анализ на разходите по обръщение се вземат обосновани краткосрочни решения относно ценовата и стоковата политика на търговската фирма.

Управлението на разходите по обръщение е процес на класификация на разходите, разпределянето им в определени групи в зависимост от избраните признаци за класификация и бюджетиране.

Класификацията на разходите по обръщение предполага определяне на различните разхо-

ди при осъществяване на търговската дейност (разходите по реализация на стоките и услугите) и групирането им по определени признаци. Класификацията на разходите по обръщение в добре дефинирани групи позволява да се разкрият тенденциите в изменението на всеки вид разход и да се направят сравнения със средните за аналогичен вид търговска дейност. Нещо повече, на базата на оценката и анализа на разходите по групи се идентифицират неефективните (слабите) места на търговската фирма и се предприемат конкретни действия с цел елиминирането им, което от своя страна ще доведе до нарастване на печалбата.

Известни са четири подхода за класификация на разходите по обръщение: продажби, локация, контрол и счетоводен подход.

Класификация на разходите по обръщение

Ефективното управление на разходите по обръщение предполага изграждането на информационна система и инструментариум за оценката и групирането им на база на различни признаци. Въпреки че са специфични за всяка търговска фирма, те трябва да създават възможности за оценка на ефективността на управлението им, т.е. да позволяват определянето на показателите, характеризиращи тази ефективност.

Проблемите при управлението на разходите по обръщение се свеждат до избора на критерии за групиране на разходите и определяне размера им, т.е. това са проблеми, свързани с информационното осигуряване на процеса.

Lewison и DeLozier [4, 1989, p. 228-229] посочват като първа стъпка в управлението на разходите „определянето на различните

видове оперативни разходи и класификацията им в групи". Ст. Дурин отбелязва, че „различията в природата на разходите изисква и адекватни на това начини на тяхното отчитане. От съществено значение е да се осигури детайлна информация за тях" [1, 2002 г., с. 132].

Възможни са различни признаци за класификация на оперативните разходи. Управлението на тези разходи изисква, отчитайки спецификата на отделните търговски фирми, да се изберат тези от тях, които ще им позволят да постигнат най-висока степен на ефективност на дейността им, което ще се отрази и върху тяхната конкурентоспособност.

Класификация на разходите по обръщение:

- Контролируеми и неконтролируеми. Класификацията на разходите по обръщение по този признак позволява на търговската фирма да концентрира вниманието си върху управлението на контролируемите разходи с оглед по-ефективното управление на общите разходи по обръщение.
- По икономически елементи. Елементите на разходите по обръщение по този признак са разходи за материали и външни услуги; разходи за персонала, в т.ч. разходи за възнаграждения и разходи за осигуровки; разходи за амортизация и обезценка; други разходи, в групата на които се включват разходите по управление. Трябва да се отбележи, че това групиране на разходите позволява оценката на специфичните фактори, обуславящи размера и изменението на отделните видове разходи. Счетоводната информация, представена в отчета за приходите и разходите, не позволява по-детайлен анализ с оглед оценката на разходоёмкостта по видове дейности, по стокови категории и др. Именно поради тази причина с оглед на бързо променящите информационни технологии и

нарастващата конкуренция се налага промяна в традиционния подход при управление на разходите по обръщение, а именно TCM (Total Cost Management).

- В зависимост от продажбите. Групирането на разходите в зависимост от това, доколко се влияят от продажбите, предполага обособяването на разходите на условно постоянни и променливи. Както вече бе отбелязано, класификацията на разходите по обръщение по този признак е от съществено значение за установяване на критичната точка на продажбите, границата на сигурност, както и оперативния лост. Тези показатели се определят както за предлагания от търговската фирма стоков микс, така и по стокови категории и стокови единици, включени в тях. Би могло да се каже, че определянето на общите постоянни оперативни разходи може да се извърши сравнително лесно. Следователно общата сума на променливите разходи се намира чрез формалния израз:

$$VC = OC - FC . \quad (12)$$

Зависимостта на променливите разходи предполага оценката им като относителен показател в процент от приходите от продажби, т.е. равнище на променливи разходи:

$$VCr = \frac{VC}{S} \times 100. \quad (13)$$

Оценката на разходите по реализация по стокови категории и определянето на преките условно постоянни и променливи разходи по обръщение е в основата на установяването на печалбоносността на стоковите категории в предлагания стоков микс, критичната точка на продажбите по стокови категории и чувствителността на печалбата от продажбите по стокови категории. Това налага разработване на методика както за оценка на разходите по реализация по стокови категории, така и за определяне на преките

условно постоянни и променливи разходи по обръщение. Един от методите за оценка на преките разходи по реализация на стоковите категории е статистическият метод на регресионния и корелационен анализ. Функцията на разходите по обръщение за целия предлаган стоков микс може да се изрази:

$$Y = FC + \sum VCr_i \times Si \quad (14)$$

$$Y = FC + VCra \times Sa + VCrb \times Sb + VCrc \times Sc + \dots + VCrm \times Sm \quad (15)$$

- Преки и непреки (общи) разходи. Общите разходи засягат дейността на търговската фирма като цяло и не могат да се отнесат непосредствено към конкретна единица (търговски обект, департамент, стокова категория). Определянето на оперативните разходи по търговски обекти с оглед различната им площ, разположение, ресурси и др. дава възможност да се оцени както приносът на обектите в приходите от продажби на стоки и услуги, така и приносът на всеки от тях в оперативната печалба, след разпределение на общите за търговската фирма оперативни разходи. „Проследяването на преките и непреки разходи способства за получаване на по-висока печалба и възвръщаемост на инвестициите“ [2, 2005 г., с. 75]. Преките разходи са свързани с осъществяване реализацията на стоките в конкретна оперативна единица. Класификацията на разходите на преки и общи е в основата на оценката на приноса на всяка оперативна единица за покриване на общите разходи по обръщение и генериране на печалба. Известни са три подхода при оценката на приноса на всяка оперативна единица: оперативна печалба, пряка оперативна печалба и смесен подход. Подходът оперативна печалба предполага определянето на оперативната печалба на база брутният доход, преките разходи по реализация и разпределената по определен кри-

терий част от общите разходи. Подходът на пряка оперативна печалба предполага вземането под внимание само на преките разходи по реализация. Използването на всеки от тези два подхода съдържа в себе си риск от грешки, които до голяма степен се редуцират при смесения подход. Определя се пряката оперативна печалба, след което от нея се приспада и частта от общите разходи, която се отнася към съответната оперативна единица. От съществено значение с оглед формирането и оценката на стоковия микс е определянето на разходите по реализация по стокови категории и стокови единици, включени в тях. Ф. Котлър отбелязва, че с оглед оценката на пряката печалбоносност на продукта е „необходимо да се определят разходите за реализация на този продукт (получаване, складиране, обработка на документи, избор, проверка, зареждане и цена на заеманото място) от момента, в който влезе в склада, до момента, в който някой клиент го купи в магазина“ [3, 2005 г. с. 490].

- Според подхода на отчитане разходите по обръщение могат да се групират по функционални дейности (разходи по управление, директни продажби, рекламни (управленски, по обслужване на клиентите, разходи за реклама и т.н.). Deakin и Maher [4, 1987, р. 60-63] разглеждат оперативните разходи като две големи групи: маркетингови разходи и административни разходи.

ТСМ – съвременна концепция за управление на разходите по обръщение

Необходимостта от обособяването на разходите по реализация от общите разходи на търговските фирми и класификацията им по определени признаци се доказва и от съвременната концепция ТСМ (Total

Cost Management). Управлението на разходите предполага интегриран подход, включващ както стратегическите, така и операционните дейности. Концепцията за TCM (Total Cost Management) се определя като фирмен систематичен и структурен подход, позволяващ контрол, редуция и елиминиране на разходите, осъществявани във веригата на стойността. Процесът на управление на финансовите резултати от всички дейности и операции, осъществявани от търговската фирма, предполага вземането под внимание както на вътрешните бизнес процеси, така и на външните. Системата за управление на разходите трябва да позволява оценката на печалбоносността от гледна точка на целевите клиенти (настоящи и потенциални), предлаганите продукти, ресурсната обезпеченост и др. TCM позволява да се открият дейностите, които не добавят стойност. Идентификацията и управлението на процесите с цел елиминирането на неефективните дейности е от съществено значение за придобиване на конкурентни предимства.

Основните цели и техники на TCM включват: оценка на разходите по видове дейности (ABC – Activity Based Costing), управление на разходите по видове дейности (ABM – Activity Based Management), целева разходоёмкост (Target Costing), управление на веригата на доставките (Supply Chain Management), стратегическо управление на разходите (Strategic Cost Management). Областите, в които се фокусират усилията за редуция на общите разходи, могат да бъдат финансовият мениджмънт, управлението на стоковите запаси и др. Оценката на разходите по видове дейности (ABC) предполага ранжирането на дейности от гледна точка на ресурсоёмкостта им, следователно и разходоёмкостта им и отнасянето им към определени продукти. ABC позволява оценката на продуктовата печалбоносност и печалбоносността на пазарния сегмент

и/или на клиентите. Следователно това е метод за оценка на разходите по реализация на даден продукт на база на дейностите по реализацията му. В основата му е схващането, че осъществяването на тези дейности е свързано с разходи, които се поемат от реализираните стоки или клиентите. Търговските фирми предлагат микс от стоки. Оценката на разходите, свързани с реализацията на определени стокови категории и стокови единици, включени в тях, позволява по-ефективно управление на стоковия микс чрез създаването на профили по рентабилност и печалбоносност.

$$P_{fi} = GM_i - OC_i, \quad (16)$$

$$R_{si} = GM_i - OC_i. \quad (17)$$

В основата на планирането на стоковия микс са маркетинговите и финансови цели на търговската фирма като съществени компоненти на фирмената стратегия. Необходимо е да се оценят разходите по реализация на стоковите категории, които се предлагат в момента и/или ще се предлагат в бъдеще, с оглед възможностите за генериране на определена печалба и рентабилност при определена гоставна и продажна цена. При подхода целева разходоёмкост е определянето на цената, която клиентът е склонен да заплати за определена стока, гоставната цена и целевите разходи на основата на предвиждания брутен доход, т.е. разходите, които ще позволят реализирането на определена печалба.

С оглед изследване печалбоносността по стокови категории и стокови единици, включени в тях, от съществено значение е определянето на доходоносността им (оценена чрез приноса на всяка от тях в общия брутен доход), от една страна, и разходоёмкостта им (оценена чрез относителния дял на разходите по реализация на отделните

стокови категории в общата сума на разходите по обръщение), от друга. Отчитайки факторите, влияещи върху оперативната печалба, а именно: нетни приходи от продажби, равнище на brutния доход и равнище на разходите по обръщение, се налага изводът, че приносът на всяка категория в оперативната печалба се обуславя от:

- приноса на всяка категория в приходите от продажби, т.е. относителния дял на продажбите на стоковата категория в приходите от продажби на стоковия микс;

$$D_{Si} = \frac{S_i}{\sum S_i} \quad (18)$$

- равнището на brutния доход по стокови категории (GM_{ri}), което обуславя в средното равнище на brutния доход (GM_r):

$$GM_{ri} = \frac{GM_i}{S_i} \quad (19)$$

$$GM_r = \frac{\sum GM_{ri} \times S_i}{\sum S_i} \quad (20)$$

или

$$GM_r = \frac{\sum GM_{ri} \times D_{Si}}{\sum D_{Si}} \quad (21)$$

От формалния израз за определяне средното равнище на brutния доход се вижда, че факторите, влияещи върху него, са индивидуалните равнища на брутен доход и структурата на продажбите.

- Равнището на разходите по обръщение за всяка стокова категория, т.е. индивидуално равнище на разходите по обръщение.

$$OC_{ri} = \frac{OC_i}{S_i} \quad (22)$$

В условията на все по-интензивна конкуренция с още по-голяма острота се поставя въпросът за определянето на т.нар. диференциални разходи. Провеждането на диференциалния анализ на разходите по обръще-

ние е основата на вземането на обосновани решения на базата на оценката от възможни алтернативи за действие по отношение управлението на стоковия микс, ценовата политика и др.

Като необходимо присъщи разходи на търговската фирма, разходите по обръщение са пряко свързани с обема дейност, оценен чрез реализираните продажби. От своя страна стоковите запаси са материален носител на продажбите. Ефективното управление на стоковите запаси е едно от направленията за постигане на ефективна търговска дейност, една от видовете дейности във веригата на стойността. Значителният дял на стоковите запаси в сумата на краткотрайните активи е индикатор за големия размер на инвестициите в стокови запаси като част от краткосрочните инвестиции на търговската фирма. Това обуславя и значителния дял на разходите по управление на стоковите запаси в разходите по обръщение, респективно налага необходимостта от внимателното им оценяване, анализране и планиране както за предлагания стоков микс, така и по стокови категории и стокови единици във всяка категория. За прилагането на ефективни методи и модели за управлението на стоковите запаси е необходимо набавянето на информация, различна от обобщената счетоводна информация, т.е. оценката на разходите по съхранение на стоковите запаси, разходите по доставка и разходите за информационно обезпечаване, от една страна, и обособяването на тези разходи по стокови позиции, от друга.

Обособяването на разходите по доставката от общата сума на разходите по обръщение може да се осъществи чрез метода на коефициентите. Това предполага определянето на коефициенти по метода на експертната оценка, отразяващи гела на разходите по доставка във всеки от отделните видове

разходи по обръщение, а именно: разходи за материали, за външни услуги, за работна заплата и осигуровки, разходи за командировки и др.

$$C_o = \sum X_i \times K_i, \quad (23)$$

където:

X_i е статията (видът) разход по обръщение;

K_i – съответният коефициент.

Следователно този метод притежава недостатъци, доколкото субективно се оценява каква част от отделните видове разходи могат да се отнесат към разходите по доставка.

Аналогично се определят и разходите за съхранение. В моделите за управление на стоковите запаси разходите по съхранение се оценяват или като средни разходи по съхранение на единица стоков запас, или в процент като разходи за съхранение на 100 лв. средна инвестиция в стокови запаси, характеризиращи разходите по съхранение.

Друг съществен проблем е измерването на преките разходи по доставката и разходите по съхранение на отделните стокови категории и стокови единици, включени в тях. Обособяването на преките разходи по доставката може да се осъществи на базата на относителния дял на продажбите по стокови категории в общата сума на продажбите (D_{si}) и броя на доставките на съответната стокова категория (n_i).

$$C_{oi} = D_{si} \times \frac{C_o}{n_i} \quad (24)$$

Аналогично могат да се определят преките разходи по съхранение, т.е. на базата на относителния дял на продажбите на стоковата категория в общата сума на продажбите (D_{si}) и средния стоков запас (I_i).

$$C_{cc} = D_{si} \times \frac{C_h}{I_i} \quad (25)$$

В досега направените икономически изследвания са известни и други два метода за обособяване на преките разходи по съхранение и доставка: методът на коефициентите на пропорционалност и на коефициентите за разходоємкост.

Прилагането на метода на коефициентите на пропорционалност предполага обособяването на разходите по съхранение в групи, въз основа на което се определят частичните коефициенти на пропорционалност. Частните коефициенти на пропорционалност се определят на база на съответния вид разход по съхранение на предлагания стоков микс, отнесен към средния размер на инвестицията в стокови запаси на съответната категория. Например разходи за помещение, за персонал и техника, за застраховки, разходи в резултат на фири и липси и др. Частният коефициент на пропорционалност, характеризиращ частта от разходите за помещение, която може да се отнесе към разходите по съхранение на i -тата стокова категория, се определя като отношение на разходите за помещение на тази стокова категория – C_{pi} (определена на база на общата сума на разходите за помещение и частта от общата площ, заемана от съответната категория), и стойността на максималния стоков запас за стоковата категория:

$$k_{i1} = \frac{C_{pn}}{I_i \max} \quad (26)$$

Възможно е групирането на разходите по съхранение и по други признаци с оглед спецификата на предлагания стоков микс. От съществено значение е провеждането на предварителен анализ за определяне индивидуалните характеристики на стоковите категории и основните (най-съществени) елементи на разходите по съхранение-

то им. Значението на общия коефициент на пропорционалност, определен като сума от частните коефициенти на пропорционалност, зависи от броя на групите, обусловен от избраните критерии и признаци за групиране на разходите по съхранение.

Методът на коефициентите за разходоёмкост позволява два подхода:

- Определяне на разходите по реализация на отделните стокови категории по видове разходи. Частните коефициенти се определят въз основа на преките разходи. На база на частичните коефициенти се определя интегрален коефициент за разходоёмкост.
- Определяне на интегрален коефициент за разходоёмкост по стокови категории и след това определяне на частните коефициенти за разходоёмкост.

Процентното значение на коефициента за разходоёмкост на съответната стокова категория се определя на база на продажбите \dot{u} и съответния коефициент за разходоёмкост (K_i), определен по метода на експертната оценка. Общата сума на разходите по обръщение се разпределя пропорционално на процентното значение на коефициента за разходоёмкост:

$$OC_i = \Sigma OC_i \times \% \quad (27)$$

Друг съществен проблем е определянето на т.нар. диференциални разходи (differential cost). Диференциалният анализ на разходите по обръщение позволява сравняването на различни алтернативи и оценката на това, как изборът на определена алтернатива ще се отрази върху разходите по обръщение. Във връзка с това диференциалният анализ се определя като процес на оценка на последиците от алтернативни действия. Следователно диференциалните разходи са разходите,

чийто размер се променя в зависимост от избраната алтернатива. Това съвсем не означава, че може да се постави знак на равенство между диференциални разходи по обръщение и променливи разходи. Диференциалните разходи по обръщение могат да бъдат както постоянни, така и променливи. Оценката на диференциалните разходи и сравняването на алтернативи относно отпадането на дадена стокова категория и/или включването на нова позволява оптимизиране на предлагания стоков микс.

Заклучение

Разходите по обръщение са специфичен за търговските фирми показател, върху който те могат да оказват непосредствено въздействие. Тъй като цените до голяма степен се определят от пазара, респективно и размерът на брутния доход, ефективното управление на разходите по обръщение позволява на търговските фирми да генерират по-висока оперативна печалба чрез по-ефективното използване на материалните и трудовите ресурси и неутрализиране на неефективните дейности и стокови категории.

В условията на глобална финансова и икономическа криза прилагането на съвременни иновативни подходи и методи при управлението на разходите по обръщение е един от ключовите фактори за успех на търговските фирми.

Ефективното управление на разходите по обръщение е предпоставка за постигане и запазване на конкурентните им предимства. Разработването и внедряването на съвременна информационна система за управлението на разходите по обръщение е от съществено значение. В епохата на

бурното развитие на информационните технологии теоретико-методологичните и практико-приложните проблеми при управлението на разходите по обръщение могат да бъдат решени с използването на подходящ и специфичен инструментариум за управлението им.

Литература

1. Дурин, Ст., Д. Дурина, Счетоводство на прегприятието, Форком, 2002.
2. Каплан, К., Д. Нортън, Балансирана система от показатели за ефективност, Как да превърнем стратегията в действие, С. 2005.
3. Котлър, Ф., Управление на маркетинга, Структура на пазарното предлагане, Класика стил, 2005.
4. Deakin, E. B., M. W. Maher, Cost Accounting. Second edition, IRWIN, 1987.
5. Lewison, D., M. DeLozier, Retailing, Third Edition, 1989. **ИИ**