

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА КАЛКУЛИРАНЕТО В СЕЛСКОСТОПАНСКИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Обект на изследването в студията са проблемите на калкулирането в селскостопанските предприятия. Доразвити са конкретни теоретични постановки, свързани с него. Обоснована е възможността за свързване на проблемите на калкулирането с ценообразуването в селскостопанските предприятия. Предложени са нови виждания, даващи възможности да се усъвършенства калкулирането на себестойността и на тази основа създаването на нова информация с важно управленско и контролно значение.
JEL: M4

Увод

С либерализацията на цените на селскостопанската продукция, а също и с отпадането на държавните поръчки пред селскостопанските предприятия наред с досегашните се поставят и следните нови задачи: избор на търговски партньори, създаване на оптимална производствена структура, определяне на обосновани продажни цени.

При посочените условия на икономическо развитие въпросите за калкулирането на продажни цени са от особено голямо значение, тъй като само обоснованата и пазарно проверена цена би довела до желани икономически резултати.

Разбира се, не бива да се подценява и значението на производственото калкулиране. Чрез възможностите, които осигурява за контрол и оценка на производствената програма, за оперативен контрол по видове разходи и отклоненията от нормативните, то е вътрешноприсъщ елемент на ефективното ръководство на всяко предприятие. В тяхната взаимна връзка производственото и ценовото калкулиране изпълват съдържанието на способа калкулиране, а преследваните цели обуславят съставянето на производствена или ценова калкулация. В технически аспект производствената калкулация предхожда съставянето на ценова калкулация.

Натрупаният опит през периода на плановата икономика е преди всичко в областта на производственото калкулиране. Въпросите за ценовото калкулиране в нашата съвременна икономическа литература са все още недостатъчно разработени. Това обстоятелство беше обективно обусловено

¹ Зорка Михайлова е гл. ас. д-р в Икономически университет – Варна, катедра “Счетоводна отчетност”, тел: (052) 307153.

² Слави Генов е гл. ас. в Икономически университет – Варна, катедра “Счетоводна отчетност”, тел: (052) 608692.

от съществуващите икономически условия. В условията на централизирания модел на икономическо развитие цените на селскостопанската продукция бяха нормативно определени и варираха според качеството на продукцията.

Целта на разработката е да се очертаят основните методически насоки на калкулиране на себестойността на продукцията и връзката му с калкулирането на продажните цени в селскостопанските предприятия с оглед оптимизиране на финансовия резултат.

I. Теоретически аспекти на калкулирането

Понятието “калкулация” има латински произход и означава изчислявам, пресмятам. Следва да се акцентира, че термините “какулиране” и “калкулация” не са тъждествени. “Едва през 50-те години се прави разграничение на същността и съдържанието на тези две понятия. Калкулацията се свързва изцяло с метода на счетоводството и по-точно със задължителното принципно изискване някои от обектите на отчитането като материални запаси, материални дълготрайни активи и други да бъдат оценени с паричния измерител. Това налага предварително да се изчисли тяхната стойност. В този смисъл калкулацията е форма, начин за представяне на данни за стойностния размер на обектите на счетоводно отчитане във вид на таблица или калкулационни листове. ... Калкулацията е техническо средство, технически способ.”³

Калкулирането, макар и недостатъчно изяснено в специализираната литература, е по-широко понятие, което включва и калкулацията на съответните обекти на счетоводно отчитане, т.е. калкулацията е част от по-общото понятие калкулиране, негов завършващ етап.

За същността на калкулирането има различни виждания. Едни автори го определят само като процес на изчисляване на себестойността, други като групиране на разходите и пресмятане на допустимите разходи за единица продукция, а трета група специалисти изследващи същността на калкулирането, го определят като способ за изчисляване на себестойността, подчинен на изискванията за анализ и контрол.⁴

Обобщени, определенията на различните автори дават основание да се установят главно два момента.⁵ В първия калкулирането се разглежда като способ, а във втория – като конкретизиране на разходите за единица мярка.

Без да изчерпваме списъка от различни мнения, трябва да подчертаем, че почти всички свързват същността на калкулирането с поставените пред него цели. Тази връзка не подлежи на съмнение. Ще подчертаем само, че целите на калкулирането зависят от степента на децентрализация на управлението т.е. от възможността свободно да се вземат решения на

³ Аверкович, Е., Г. Илиев. Управленско счетоводство. Свищов, Книгоиздателство “Д. Ценов”, 1999.

⁴ Пак там, с. 214.

⁵ Ранков, В. Счетоводна отчетност на стопанските организации. Варна, 1988, с.211; Нанков, В., Душанов, И. и др. Счетоводна отчетност на промишлените организации. Варна, “Г. Бакалов”, с. 197; Кашаев, А. Производственът учет в условиях рѣнка. – Бухгалтерский учет, 1994, бр. 8, с. 26; Илиев, Г., В. Божков. Счетоводство. ИК “Галактика”, Варна, 1996, с. 75.

⁶ Палий, В., Я. Соколов. Въведение теорию бухгалтерского учета. Финансы, Москва, 1979, с. 110.

различните равнища на управлението. Показателна в това отношение е еволюцията в развитието на моделите за калкулиране, класифицирани според признака пълнота на обхващаните разходи. "По пълнота на обхващане на разходите могат да се обособят модели за калкулиране, включващи всички разходи или само част от тях. От последните най-голям интерес представлява моделът за калкулиране по променливи разходи."⁶

Създаденият в условията на централизираната икономика модел за калкулиране по пълни разходи (променливи и постоянни) е отговарял на целите на калкулирането – осъществяване преди всичко на контрол върху равнището на разходите и себестойността. Преходът от централизирана към пазарна икономика обуславя други цели пред калкулирането – осигуряване на информация за вземане на правилни управленски решения. При това решения не толкова с рутинен (оперативно-контролен) характер, колкото с планово-аналитичен, т.е. свързани с бъдещото развитие на независимата стопанска единица. Адекватен на посочените цели на калкулиране е моделът за калкулиране по променливи и постоянни разходи.

"В условията на пазарна икономика точна калкулация не е тази, която най-пълно, след много изчисления и разпределения включва в себе си всички видове разходи за производството, а тази, в която се съдържат само разходи, непосредствено свързани с производството (променливите) на дадена продукция, работи и услуги."⁷ Обобщавайки казаното, смятаме, че калкулирането е система от планомерни и целенасочени действия (като се започне от тези по организиране на първичното документиране на разходите и на континировките за насочването им по места и носители на разходите, обхващането им в система на организираното аналитично отчитане до прилагането на конкретен калкулационен метод), образуващи в своята съвкупност конкретен модел на калкулиране, адекватен на модела на управление.

Според Палий съществуват четири различни становища по въпроса за метода на отчитане на разходите и калкулиране на себестойността:⁸

1. Калкулацията е основна цел на отчитането на разходите и счетоводната отчетност трябва да се приспособи към системите за калкулиране.
2. Отчитането на разходите е първият самостоятелно съществуващ етап на процеса на калкулиране.
3. Отчитането на разходите и калкулирането на себестойността са единен процес и съществува единство в метода за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.
4. Методът за отчитането на разходите и калкулирането на себестойността са два коренно различни метода.

Повечето от специалистите отдават предпочитание на втория и третия подход.

⁶ Палий, В., Я. Соколов, Цит. съч., с. 110.

⁷ Аверкович, Е. Сборник доклади, Счетоводството в пазарни условия, Нови аспекти на счетоводно-информационното осигуряване на управлението на разходите, Свищов, 1996.

⁸ Палий, В. Основы калкулирования, Москва, Финансы и статистика, 1987, с. 4.

Според Басманов "...процесът на отчитане на производствените разходи на предприятията може да се представи като два взаимосвързани и взимообусловени етапа:

- отчитане на разходите по обекти на производството и място на възникване на разходите;
- калкулиране на себестойността на продукцията... Калкулацията е заключителен етап на отчитането на разходите за производство."

Калкулацията "... това е научнообоснована съвкупност от прийоми, използвани за изчисляване на себестойността на определена продукция (нейни единици, части или комплекс) на предприятие (обединение), негови подразделения и процеси."⁹

Кашаев смята, че "... като цяло това са взаимосвързани и взимообусловени процеси, състоящи се от два последователни етапа. Отчитането на разходите за производство е необходима база за калкулиране на себестойността, а последното – завършващ етап на отчитането на разходите за производство."¹⁰

Цитираните автори приемат, че отчитането на разходите излиза извън рамките на калкулацията и е определящо. То осигурява групирането на разходите по обекти на отчитане, по функционално предназначение, по място на възникване и др., в т.ч. и по статии на калкулация, необходими за калкулиране на себестойността на продукцията. Отчитането на разходите може да се извършва независимо от калкулирането на себестойността, докато калкулирането не е възможно без предварително и целенасочено отчитане на разходите по видове и места на възникване. Калкулацията е неосъществима без отчитане на разходите и затова се приема, че отчитането на разходите за производството и калкулирането на себестойността не са единен процес и следователно не съществува един метод за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността.

Други автори приемат, че методите за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността са едни и същи. "Аналитичното отчитане на производствените разходи се поставя в зависимост от организацията, технологията и вида на производството в отделната организация. Всички тези фактори, а също и някои особености намират отражение и в избора на определен метод за отчитане на производствените разходи и калкулиране на себестойността на продукцията."¹¹

"Разбира се, тук трябва да се подчертае, че водещо значение има калкулацията, тъй като изграждането на синтетичното и аналитичното отчитане на производството успоредно с другите изисквания се съобразява и с потребностите и целите на калкулацията."¹²

⁹ Басманов, И. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции", Москва, Финансы, 1970, с. 19.

¹⁰ Кашаев, А. Цит. съч., с. 52.

¹¹ Пак там.

¹² Нанков, В., И. Душанов и др. Цит. съч., с. 133; Душанов, И., Н. Градев и др. Счетоводна отчетност на стопанските организации. Варна, "Г. Бакалов", 1988, с. 197; Йорданов, Д. И., Нанков. Счетоводна отчетност на производствените организации. Варна, "Г. Бакалов", 1977, с. 188 и др.

¹² Нанков, В., Душанов, И. и др., Цит. съч., с. 196.

По-различно от посочените мнения е това на Н. Градев: "... Методите за отчитане на разходите за производство и за калкулиране на себестойността имат непосредствена връзка, но тези понятия не се покриват. С помощта на методите за отчитане на разходите се установява общата сума на направените разходи по обекти на калкулация, а с помощта на методите за калкулиране – на себестойността на единица продукция."¹³ Поддържайки идеята, че методите за отчитане на разходите и методите за калкулиране са два различни метода, а не отделни етапи на единен процес, авторът смята, че под "метод за отчитане на разходите разбираме определена система и организация на аналитично счетоводно отчитане на разходите за производство...", а под "метод на калкулиране на себестойността разбираме прилагането на определени способности за изчисляване на себестойността на единица продукция по данни от аналитичното счетоводно отчитане на разходите."¹⁴

По наше мнение методите за отчитане на производствените разходи и методите за калкулиране на себестойността на произведената продукция (веществена и невеществена) не съвпадат, т.е. това са различни методи, преследващи конкретни и при това различни цели. Обединяващото звено (връзката) между тях е определеният от предприятието калкулационен обект. И методите за отчитане на разходите, и тези за калкулиране на себестойността са целенасочени в единия случай към групиране на разходите с оглед на тяхното причисляване по носители или разпределение. Така те представляват изходна база за по-нататъшното им обработване и установяване на индивидуалната себестойност на продукцията по конкретен метод на калкулиране. С използването на определен метод на отчитане на разходите се цели да се акумулират разходите, свързани с конкретното производство. Това не означава обаче, че автоматично е установена общата себестойност на калкулационния обект. Например в растениевъдството се организира аналитично отчитане по отделни култури (биологични активи), но обект на калкулиране не е отделният биологичен актив, а добитатата селскостопанска продукция, себестойността на която ще се определи с прилагането на конкретен метод.

Може да се оспорва и становището на някои автори, че "процесите на отчитането на разходите и калкулирането на себестойността са неделими и протичат успоредно". В условията на пазарна икономика предварителното (прогнозно) калкулиране има важно значение. Наистина от технологична гледна точка те са процеси, но не са неделими. При предварителните калкулации, каквито са прогнозните, се извършва калкулиране, преди още да е започнал процесът на отчитане на разходите. За неделимост на тези процеси може да се говори изключително при калкулиране на фактическата себестойност.

Като всяка икономическа система и тази за калкулиране на себестойността на продукцията се състои от отделни елементи. В специализираната литература няма еднопосочност във вижданията относно

¹³ Градев, Н. Относно методите за отчитане на разходите за производство и калкулиране на себестойността на продукцията. – В: Годишник на ВИНС, 1967, с.13.

¹⁴ Пак там, с. 14.

обхвата на елементите на калкулацията. Важен елемент на калкулацията е калкулационният обект. В литературата няма единство в схващанията за обекта на калкулиране. Не се прави разграничение и между понятията "обект на отчитане" и "носител на разходите." Според едни автори калкулационният обект е продукт с определена потребителна стойност, за който има обособена цена, чрез която се осигурява съответна рентабилност. Други го разглеждат като продукт с определена потребителна стойност и различна степен на готовност. Като се съобразяват с технологията и характера на продукцията, някои автори смятат, че обектите на калкулиране са:

а) продукти или комплекс от продукти с пълна или частична готовност (по преработки, стадии, фази, отделни процеси);

б) изделия или полуфабрикати, група еднородни изделия, серии едноименни изделия или индивидуално изработени единични изделия;

в) видове работи и услуги.¹⁵

Като изхожда от завършеността на технологичния цикъл на производството на продукта, друг автор смята, че обектите на калкулиране се делят на промеждутъчни и крайни. "Като промеждутъчни се определят полуфабрикатите, продуктите в преработка и фази на производството, продукти в отделни технологични процеси. За крайни обекти на калкулиране се смятат видовете продукция, работи и услуги и стокови полуфабрикати."¹⁶

Според Палий обектите на калкулиране са видовете продукти, полуфабрикати и частични продукти (детайли, възли) в различна степен на готовност, работи и услуги, имащи потребителна стойност, за които е необходима информация за тяхната себестойност.¹⁷ "И така калкулационният обект представлява отделните видове продукти, полуфабрикати, изделия, работи и услуги с определена потребителна стойност, получени в резултат от извършваната дейност и съответни разходи, за които е необходима аналитична информация за фактическата себестойност."¹⁸

Обикновено обектът на калкулиране се определя от спецификата на дейността. В селскостопанските предприятия такъв обект са биологичните активи и селскостопанската продукция.

"Носител на разходите са пазарнопредназначените или вътрешнопотребимите продукти и услуги, за които в калкулацията по носители или места се пресмятат разходи. Те биват продукти за продажба и за вътрешно потребление. Задача на калкулирането е възникналите разходи да се отнесат по носители на разходите."¹⁹ "Отнасянето на разходите по носители показва за какво (за кои услуги или продукти) са предназначени. Един носител представя стопански резултати (постижения), чиито причинени

¹⁵ Басманов, И. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Москва, Финансы, 1970, с. 6.

¹⁶ Ивашкевич, В. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции, Москва, 1974, с. 90.

¹⁷ Палий, В. Цит. съч., с. 154.

¹⁸ Аверкович, Е., Г. Илиев, Цит. съч., с. 212.

¹⁹ Gabler Wirtschafts Lexikon, 12 Auflage, Gabler Verlag, Wiebaden, 1988, p. 3017.

²⁰ Jorasz, W. Kostenrechnung, Schaffer-Poeschel Verlag, 2 Auflage, Stuttgart, 2000, p. 165.

¹⁹ Gabler Wirtschafts Lexikon, ..., p. 3017.

²⁰ Jorasz, W. Цит. съч., p. 165.

разходи би трябвало да носи.”²⁰ Като носители на разходи се третираат както предназначенията за пазара резултати, така и вътрешнопотребимите резултати (услуги). Пазарнопредназначените резултати могат да бъдат произведени за конкретен клиент или по определена поръчка или да бъдат предназначени за анонимен пазар.

От анализа на посочените определения може да се направи изводът, че понятията “калькуляционен обект” и “носител на разходи” не се различават по своя обхват. В по-нататъшното изложение ги приемаме за еднозначни. Не така стои въпросът със съотношението понятията “обект на отчитане” и “носител на разходи” (калькуляционен обект).

“Обект на отчитане може да бъде един носител на разходи (продукт, продуктова линия, или поръчка), който причинява разходи, или едно място на разходи, по-точно едно отграничено място в предприятието. Обект на отчитане може да е един клиент или отделна операция или дейност, т.е. такъв показател, който може да бъде както носител на разходи, така и място на разходи.”²¹

В икономическата литература калькуляционната единица обикновено се представя като единица мярка от калькуляционния обект. Така фактически се стига до отъждествяване на калькуляционния обект с калькуляционната единица, а следователно и до грешни изводи за себестойността на единица а оттук и до грешни управленски решения. Например не може да се вземе правилно управленско решение относно рентабилността на добиваното мляко в едно селскостопанско предприятие, ако не се отчита неговата масленост, на гроздето, използвано за преработка във вино, ако не се отчита неговата захарност, на домати, приети за преработка, ако не се отчита сухото им вещество и т.н. “Калькуляционната единица трябва: да бъде единица мярка от определено качество; да осигурява съпоставимост; да съответства по възможност на ценообразуващата единица.”²² Тя трябва да отрази потребителните качества на продуктите, като им даде количествена оценка. Чрез нея трябва да се изрази еднородна продукция с определена потребителна стойност и качество. Такава калькуляционна единица при селскостопанското производство може да бъде един литър мляко с определена масленост; един кг грозде с определена захарност; един кг домати с определено сухо вещество и т.н.

Между калькуляционния обект и калькуляционната единица съществува тясна взаимовръзка. Общото между тях е, че се отнасят до един и същ продукт. Различават се по това, че са свързани с отделни етапи на калькулирането. Обектът на калькулирането е свързан с организацията на групирането и аналитичното отчитане на разходите, а калькуляционната единица – с изчисляването на себестойността на единица мярка от калькуляционния обект с определена потребителна стойност и качество. Целта на калькулирането е изчисляване на себестойността на обекта на калькулиране по данни от аналитичното отчитане на разходите за този обект – общата себестойност, както и изчисляването на себестойността на единица

²⁰ Jorasz, W. Цит. съч., p. 165.

²¹ Horngren, C., G. Foster, S. Datar. Cost accounting: A Managerial Emphasis. 9-th Edition, Prentice Hall Inc., 1997, p.25.

²² Палий, В. Цит. съч., с. 157.

от обекта на калкулиране – себестойност на единица. При селскостопанското производство посоченият ред за калкулиране невинаги е директно приложим. Например при копулираните производства – многогодишни тревни култури, лен, коноп, овцевъдство и т.н., отчетените разходи по аналитичните сметки са общи за няколко калкулационни обекта. Това налага тези общи разходи да бъдат разпределени между калкулационните обекти, след което да се калкулира себестойност на единица.

Себестойността, изчислена на база на калкулацията, служи за установяване на:

1. долната ценова граница;
2. изходни данни за планирането на производството;
3. данни за краткосрочното установяване на финансовия резултат;
4. вътрешните разчетни цени в предприятието;
5. офертните цени за произведени в предприятието продукти.

Чрез познаването на себестойността на основата на пълните или частичните (променливи) разходи може да се прецени още:

- дали с пазарните цени могат да бъдат покрити пълните разходи;
- дали е стопански оправдано поемането на агажментите по конкретен договор;
- до кои разходи (себестойност) собственото производство е по-изгодно, отколкото външна доставка;
- дали настоящата производствена програма носи максимална печалба.

II. Диференциация на разходите на “постоянни” и “променливи”. Калкулация по пълните (постоянни и променливи) и по променливите разходи

В условията на пазарна икономика често възникват следните въпроси:

1. Трябва ли непременно един продукт да се отстрани от производствената програма, ако разходите за него не се покриват напълно от продажната цена?
2. Доколко могат да се понижават цените в условията на ценова конкуренция и може ли да се постигне предвидената печалба (общо, на единица и относителен дял) за сметка на завишен оборот (продажби) и по-ниски цени?
3. Възможно ли е нови продукти да бъдат включени в производствената програма (асортиментната структура), за които чрез посочените калкулации, основаващи се на пълните разходи, се очакват загуби?

Отговор на тези въпроси може да се даде посредством калкулация, основаваща се на делението на разходите на постоянни и променливи. В англо-американската литература този проблем е известен под наименованието “Direct Costing”. Обозначението “direct” е свързано със зависимостта между промяната на разходите и производствената натовареност, а не с отнасянето (причисляването) на разходите по калкулационни обекти (носители на разходите). Така че като “директни”

разходи се третираат променливата част от преките разходи за всяко изделие, както и променливите разходи, включени в общите.²³

В икономическата литература няма единно мнение относно критериите за диференциация на разходите на постоянни и променливи. Някои автори разделят разходите на променливи и постоянни в зависимост от тяхното отношение към измененията в обема на производството и крайните резултати от производствения процес.²⁴

Други посочват като критерий възможността разходите да бъдат управлявани от мениджъра.²⁵

Като критерий за диференциацията на разходите се посочва и връзката им с притежаването на дълготрайни активи, от една страна, и ползването им от друга.²⁶

Критериите, посочени от различните автори, не трябва да се противопоставят едни на други, а да се разглеждат като взаимно допълващи се. Тяхното комплексно използване би допринесло за по-пълното характеризирание на разглежданите разходи.

Характеризирани според посочените критерии, постоянните разходи се отличават със следните по-важни особености:

- невинаги могат да бъдат управлявани от мениджъра, т.е. не зависят от неговите решения в краткосрочен план;
- обикновено са свързани с разходите по притежаването на дълготрайни активи;
- не се влияят от малки промени в размера на производството;
- в единица продукция или средно за продукцията се променят в зависимост от нейния обем;
- трудно могат да се включат в издръжката на конкретен продукт (или ако това е възможно то е икономически нецелесъобразно) и затова обикновено се разпределят преди отразяването им по калкулационни обекти/носителите на разходи.

Постоянни разходи са всички разходи, свързани със собствеността върху ресурсите и осигуряването на производствения процес. Наличието на такива ресурси предизвиква разходи за притежаването им, които са неизбежни и не могат да бъдат променяни от мениджъра, независимо дали участват в производството, или не. Такива ресурси в селскостопанските предприятия са земята, стопанските сгради и съоръжения, транспортните средства, машините, продуктивните и работни животни, трайните насаждения и др. Разходите по притежаването на посочените ресурси са за амортизации (при линеен метод), за ремонт, за данъци, такси и застраховки.

Собствеността върху транспортните средства е свързана със заплащането на пътен данък. Заплаща се също и данък сгради. Тези данъци имат задължителен характер и са независими от степента на използването им. Арендата за земята, както и предварително определените наеми за

²³ Михайлова, З., С. Димитров. Методически въпроси при калкулиране на продажните цени на селскостопанската продукция. – Известия, 1992, кн. 1, с. 21.

²⁴ Коларов, Н. Инвестиционен бизнес план. 1992.

²⁵ Трендафилов Р., С. Давидова, А. Симова. Аграрен мениджмънт. 1991; Osburn, D. D. and K. C. Schneeberger. Modern Agricultural Management, 1983.

²⁶ R. de Fomd. Fond Economics, 1987.

използването на чужди дълготрайни активи и заплатите на административния персонал са също постоянни разходи. Характер на такива разходи имат и някои вложения, свързани с мероприятията по опазване на земята и околната среда (например варуването, химическото третиране на почвата и др.). Техният размер е предварително определен чрез научнообосновани норми и ефективно въздействие.

Постоянните разходи играят важна роля при вземането на управленски решения, тъй като представляват значителна част от инвестициите в съвременното земеделско предприятие.

Информацията за постоянните разходи ще помогне за решаването на следните по-важни въпроси:

- какъв трябва да бъде пределът на насищане на производството с дълготрайни активи и как това ще се отрази върху размера на разходите, свързани с притежаването им;
- как ще повлияе размерът на постоянните разходи върху себестойността на продукцията и каква да бъде ценовата политика в тази връзка;
- съществуват ли други по-печеливши алтернативни възможности относно използването на производствените ресурси;
- кое е икономически най-целесъобразното съотношение между собствена и арендувана земя;
- при какъв размер на производството/продажбите е по-изгодно наемането на дълготрайни активи и при какъв – тяхното закупуване.

Постоянните разходи остават константни в много случаи само при определена производствена натовареност. Тъй като разходите остават константни в интервали на натовареност те са известни като интервално-постоянни и условно-постоянни.

Променливи са разходите, които варират спрямо обема на производството и обикновено се свързват с един производствен цикъл (често за по-малко от една година). Основните характерни черти за тяхното определяне като променливи са:

- пряко са зависими от технологията на производството и от решенията на мениджмънта за неговото осъществяване;
- променят се в зависимост от обема на производството;
- стойността им в единица продукция остава непроменена при неизменни условия на производството;
- обикновено лесно могат да бъдат причислени към производството на конкретен продукт.

В селскостопанските предприятия променливи са разходите за: семена, посадъчен материал, торове, препарати за растителна защита, фуражи, медикаменти, ветеринарни услуги и др. Такива са и разходите, свързани с използването на транспортните средства и селскостопанските машини: горива, масла, смазочни материали и всички останали текущи разходи, които осигуряват нормална работа на посочените активи. Променливи са и разходите за труд на наетите работници, при сделна форма на заплащане.

Променливите разходи се променят с изменението на обема на производството и в зависимост от посоката и величината на промяната биват:

- пропорционални – нарастването на разходите спрямо обема на производството е еднакво. Например разходи за смена и посадъчен материал, за наторяване с изкуствени торове, за специален амбалаж и др.;
- дегресивни – с нарастване на производството разходите се увеличават в по-малък аstepен спрямо повишаването на обема на производството. Например намаляване на доставните цени на семената, изкуствените торове и др. вследствие на нарастване на работата, за количество покупки, понижаване на консумацията на горива и смазочни материали вследствие на оптималното натоварване на селскостопанските машини и транспортните средства и т.н.;
- прогресивни – при повишаване на обема на производството променливите разходи нарастват. При това разходите за единица нарастват по-бързо от увеличението на производството. Например повишено заплащане за постигнато количество (премийно заплащане); повишаване на броя на ремонтите и стойността на разходите за ремонт за селскостопанските машини и т.н.

От съществено значение при управлението на всяко предприятие е да се осигури възвръщаемост на разходите. При това най-важни са променливите разходи, докато постоянните могат да бъдат пренебрегнати временно. Възможно е да се окаже, че е изгодно за кратък период да се продават някои продукти по цени, които не покриват пълните разходи. По-добре е например да се продават продуктите по цени, покриващи изцяло променливите и компенсиращи в някаква степен постоянните разходи, вместо продукцията да остане нереализирана. За селскостопанските предприятия, в които няма достатъчна складова база, както и затворен производствен цикъл, ненавременната реализация на продукцията може да доведе до похабяването ѝ.

Необходимостта от информация за размера на постоянните и променливите разходи при управлението на селскостопанските предприятия изисква подходящ начин за формирането ѝ. Това може да стане по счетоводен път чрез обособяването на аналитични сметки за постоянните и променливи разходи към група "Разходи по икономически елементи" или група "Разходи за дейността".

Извънсчетоводното формиране на тази информация налага разработването на допълнителни спомагателни таблици за систематизиране на информацията за разходите от финансовото счетоводство. За целта може да се приложи следната примерна схема за диференциация на разходите на променливи и постоянни в селскостопанските предприятия.

Схема 1

Класификация на разходите на постоянни и променливи разходи

Постоянни разходи
• Заплати на постоянно заетите работници при повременна форма на заплащане
• Аренда за земята
• Наеми
• Амортизационни разходи (начислени на база линеен метод)
• Разходи за лихви
• Разходи за планови ремонти
• Данъци върху имуществата и др. по Закона за местните данъци и такси
• Такси
• Застраховки на имуществата
• Други постоянни разходи
Променливи разходи
• Заплати на наетите работници при сделна форма на заплащане на труда
• Семена (посадъчен материал)
• Торове
• Препарати
• Горива
• Масла и смазочни материали
• Вода и ел. енергия за производствени нужди
• Фуражи
• Медикаменти
• Ветеринарни услуги
• Разходи за текущо поддържане на машино-тракторен парк
• Други

Посочената схема има примерен характер. На практика тя ще зависи от характера на технологичния процес в конкретното предприятие, както и от нуждите на управлението от информация.

Традиционното калкулиране по пълни разходи обхваща както променливите, така и постоянните разходи. При него важи следното правило:

$$C_e = \frac{P}{x} = \frac{P_{пр} + P_p}{x} = r_{пр} + r_p, \text{ където:}$$

C_e е себестойността на единица;

x – количество на отделните продукти;

P – общите разходи на произведените единици;

$P_{пр}$ – променливите общи разходи на произведените единици;

P_p – постоянните разходи на предприятието;

$r_{пр}$ – променливите разходи на единица;

r_p – постоянните разходи на единица.

Себестойността на единица е равна на променливите разходи за единица плюс приспадащите се постоянни разходи за единица. С калкулацията по пълните разходи всички разходи – постоянни и променливи, се отразяват върху техните носители.

При класическия метод на ценообразуване, когато се определя цената, се изхожда от пълната себестойност – отнесените върху носителите на разходите преки и разпределените общи разходи. Ако пресметнатите себестойности на единица са по-високи от действащата пазарна цена на

продуктите, тогава трябва да се повиши продажната цена, но това невинаги е възможно с оглед на евентуалното намаление на количеството на продажбите. Цената – ц се изчислява от сумата на пълната себестойност за единица Спс (изчислена за целите на ценовата калкулация), като се прибави и печалбата за единица Пчс, при което:

$$ц = Спс + Пчс.$$

Тук възникват следните проблеми:

1. Дългосрочно продажната цена трябва да покрива всички приспадащи се за продукта разходи (променливи и постоянни). Грешното в случая е, че не се отчита количеството на продажбите, а оттам и величината на постоянните разходи на единица, която варира.

2. Калкулирането на себестойността по пълните разходи води и до грешно планиране на продуктовата структура

3. С калкулацията по пълните разходи е невъзможна преценката за продажната цена, т.е. кои разходи при непроизвеждането на продукта биха се спестили и кои въпреки спирането на производството ще продължат да се понасят.

При определянето на разходно-ориентираната ценова граница на един продукт от решаващо значение е големината на плановия период. Краткосрочно променливите разходи за един продукт образуват неговата долна ценова граница. Всяка цена, която превишава тази граница, допринася за покриване на част от понасяните постоянни разходи. Дългосрочно погледнато, продажната цена не трябва да бъде по-ниска от пълната себестойност. Дългосрочно долната ценова граница обхваща както променливите, така и постоянните разходи, приспадащи се за отделен продукт. Това означава, че ценовата граница расте с растящ времеви хоризонт.

В краткосрочен план с оглед запазване на пазарните позиции или за осигуряване на финансови ресурси може да се окаже целесъобразно продажните цени да бъдат по-ниски от калкулираната пълна себестойност за продукта. При многопродуктово производство по-ниската цена на един продукт може да бъде компенсирана от цената на друг продукт.

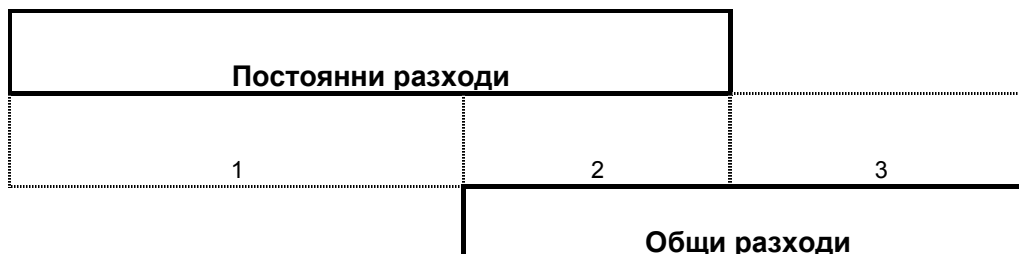
При това могат да се изведат следните правила:

Краткосрочна долна ценова граница = променливи р/ди за единица (рпр)

Дългосрочна долна ценова граница = общите разходи за единица (рпр+Рп)

В предприятия с еднопродуктово производство не съществува никакъв проблем при калкулирането на себестойността. Всички приспадащи се разходи – постоянни и променливи, се отнасят към себестойността на един продукт. По друг начин стоят нещата при предприятия, произвеждащи повече продукти. Постоянните разходи, които са независими от обема на производството, като разходи за осигуряване на производството, по своята натура са същевременно често и общи разходи, т.е. те не могат да се отнесат директно по калкулационни обекти. От правилото, че постоянните разходи са същевременно и общи разходи, съществуват и изключения.

Схема на съотношението постоянни – общи разходи



1. Изключение – разходите са постоянни, но това не означава общи. Например селскостопанско предприятие произвежда яйца. Те се сортират по тегло и големина и се поставят в специален хладилник за складиране. Сортиращата машина, както и хладилникът причиняват постоянни разходи, които могат да се отнесат директно към разходите за яйцата, защото в крайна сметка съществува връзка между производството на яйца и разходите.

2. Правило – постоянни разходи = общи разходи. Например разходи за заплати на административния персонал, осветление и др.

3. Изключение – разходите са общи, но това не означава и постоянни.

Такива са разходите при свързаните (копулирани) продукти, каквито са повечето от производствата в селскостопанските предприятия.

При калкулация по пълните (променливи и постоянни) разходи общите разходи се разпределят по носители на разходите с използване на определени бази за разпределение. Обективно не може да се постигне изчисление на вярната себестойност на отделните продукти на базата на калкулация по пълните разходи тъй като общите се разпределят по отделни носители на разходите посредством определена база. Но така избраната база е винаги неточна, както и полученият резултат.

Един пример на отнасяне на общите разходи по отделни носители на разходите показва, че резултатът съществено се различава в зависимост от избраната база за разпределение на общите разходи.

База за разпределение на общите разходи:

1. Разпределение на база на преки заплати и разходи за социално осигуряване
2. Разпределение на база на преки материали
3. Разпределение на база общата сума на преките разходи

Съвременното производство се характеризира с нарастване обема на постоянните разходи (голяма част от които са общи), при което използването на калкулация на основата на пълните разходи е безполезно от гледна точка на обосноваването на управленските решения. При относително ниско равнище на общите разходи калкулацията по пълните разходи запазва своето значение. В литературата се приема, че при разпределение на

неповече от 20% общи разходи спрямо преките, независимо от избора на метод за разпределение не може да се допусне съществена грешка.²⁷

Таблица 1

Резултати на пълната калкулация при различна база за разпределение на общите разходи

Показатели	Продукт		Показатели	Продукт		Общо
	x	y		x	y	
Произведено количество, бр.	100000	100000	Разходи за м/ли, лв.	80000	40000	120000
Разходи за м/ли, лв.	100000	200000	Заплати, ДОО и др., лв.	120000	180000	300000
Заплати, ДОО и др., лв.	140000	160000	Общи разходи	192000	288000	480000
Общи разходи	480000		Общо разходи	392000	508000	900000
			Себестойност за единица	3.92	5.08	

Показатели	Продукт		Общо
	x	y	
Разходи за м/ли, лв.	80000	40000	120000
Заплати, ДОО и др., лв.	120000	180000	300000
Общи разходи	320000	160000	480000
Общо разходи	520000	380000	900000
Себестойност за единица	5.2	3.8	

Показатели	Продукт		Общо
	x	y	
Разходи за м/ли, лв.	80000	40000	120000
Заплати, ДОО и др., лв.	120000	180000	300000
Общи разходи	228571.43	251428.57	480000
Общо разходи	428571.43	471428.57	900000
Себестойност за единица	4.2857143	4.7142857	

Пълната калкулация в пазарно стопанство не е инструмент за определяне на продажните цени, тъй като не предлага разумен способ за елиминиране на носещите загуби артикули и възпрепятства оптимизирането на печалбата и оценката на производствената програма. Проблемът с общите разходи е свързан с невъзможността те да бъдат отнесени по стопански-обоснован начин към разходите на продуктите. Това е проблем на калкулацията по пълните разходи, нейна природа, поради което е нерешим. Грешките на разпределението растат с растежа на общите разходи в общия размер на съвкупните разходи.

Частичната калкулация, като възникнала от критиката на пълната калкулация избягва нейните грешки. "При нея се премахва изкуственото пропорционализиране, така че върху носителите се отнасят само променливите разходи на базата на причиняването на разходите."²⁸ Постоянните разходи намаляват директно финансовия резултат, без да се прави опит да се отнесат върху носителите на разходите. Трябва да се отбележи, че отношението към частичната й калкулация не е безкритично, поради следните съображения:

1. Изчислената себестойност от частичната калкулация е безполезна

²⁷ Daumler, K., J. Grabe. Kostenrechnung 2 Deckungsbetragsrechnung, 6 Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Berlin, 1997, p. 20.

²⁸ Fandel, G., B. Heuft, A. Paff, T. Pitz. Kostenrechnung, Springer Verlag, Berlin, 1999, p. 236.

за оценка на продукцията и незавършеното производство в счетоводния баланс.

2. Резултатите от частичната калкулация могат да се разглеждат само в краткосрочен аспект. За дългосрочна ценова политика тази калкулация е неподходяща, тъй като се вземат предвид само променливите разходи, а това крие опасност от занижени цени.

На теорията за делението на разходите на постоянни и променливи се основават методът на “критична точка” и понятието “променлив доход”, известен в англо-американската теория по счетоводство като “маржинален доход”, а в немската – като “покриващ принос”.

Критичната точка е този минимален обем на продажбите в натурално и стойностно изражение, който позволява да бъдат покрити разходите на предприятието – постоянни и променливи. При понижаване на обема на продажбите под критичната точка се понасят загуби, а в обратния случай се реализират печалби. Критичната точка на обема е важен показател, позволяващ на предприятието да направи оценка на възможностите за реализиране на необходимия обем продукция (на определен пазар), за да бъдат избягнати загубите. Критичната точка за отделен продукт се определя, както следва:

$$K_t = \frac{P_p}{PP_p - P_{pp}}$$

K_t е критичната точка;
 P_p – постоянните разходи;
 $PP_p - P_{pp}$ – маржиналният доход (покриващ принос) за единица;
 PP_p – приходите от продажби по продажни цени;
 P_{pp} – променливите разходи.

Схема 3

Калкулация на покриващия принос	
	Приходи (постъпления от продажби)
-	Променливи разходи
=	Маржинален доход (Покриващ принос)
-	Постоянни разходи
=	Печалба

Абсолютната сума на покриващия принос на един продукт е разликата между продажната цена и променливите разходи за единица, които се приспадат върху него. Една част от маржиналния доход (покриващия принос) служи за покриване на блока на постоянните разходи, а оставащата част – за постигане на печалба. Ако са покрити променливите разходи, всеки следващ допълнителен покриващ принос води непосредствено към увеличаване на печалбата.

В предприятията, произвеждащи един продукт, свързаният с производството съвкупен покриващ принос (ПП) се определя като се умножи покриващият принос за единица (пп) с броя на единиците (х). Покриващият

принос (ПП) и печалбата (Пч) при предприятие, произвеждащо един продукт, се определят, както следва:

$$\text{ПП} = \text{пп} \cdot x = (\text{Ц} - \text{Рпр}) \cdot x$$

$$\text{Пч} = \text{пп} \cdot x - \text{Рп}, \text{ където:}$$

Рп са постоянните разходи;

Рпр – променливи разходи.

В предприятия, произвеждащи повече продукти определените покриващи приноси по отделни продукти предполагат едно изброяване във възходящ ред – листа на фаворитите или изброяване по ранг, от което се вижда кои продукти допринасят най-вече за покриване на блока на постоянните разходи и в крайна сметка за реализиране на печалба.

В предприятията, произвеждащи повече продукти, покриващите приноси за всички продукти се сумират, за да се установи общия покриващ принос за предприятието:

$$\text{ПП} = \sum_{j=1}^J \text{пп}_j \cdot x_j$$

$$\text{Пч} = \sum_{j=1}^J \text{пп}_j \cdot x_j - \text{Рп}$$

$j(j=1, \dots, J)$

ПП е брутната печалба (лв.);

Пч – нетната печалба (лв. за период);

пп_j – покриващият принос за единица j (лв./бр.);

x – количеството на продуктите – продадени;

Рп – постоянните разходи за периода (лв./период);

j – вид на продуктите;

J – брой на продуктите.

“Калкулацията на покриващия принос може да се използва като инструмент на анализа на продажбите.”²⁹ Продажно ориентираните или ориентираните по клиенти покриващи приноси дават важна информация за преглед и проверка дали са успешни представителството, рекламата, ценовата политика и т.н. Така могат да се поставят следните въпроси:

- Колко е покриващият принос за поръчка?
- Колко е покриващият принос на клиент?
- Колко е покриващият принос за продажбен регион?
- Кои артикули от предлагания асортимент допринасят за решаващия дял на общия покриващ принос?
- Кои клиенти и групи клиенти носят най-големия покриващ принос?
- Какъв покриващ принос допринасят отделните бригади и ферми?

Ако са известни покриващите приноси за съответните региони, те могат да се подредят по техния покриващ принос. Ако се познават най-важните за предприятието клиентски групи – търговци на едро, търговци на дребно, по-

²⁹ Seicht, G. Moderne Kosten und Leistungsrechnung, Grundlagen und praktische Gestaltung. 9 Auflage. Wien, 1997, p. 353.

нататък преработващи нашата продукция предприятия и т.н., може да им се обръща по-специално внимание и да се прилага специално ценообразуване.

За всяка плоскост на асортиментната йерархия може да се изчисли покриващият принос. Общият покриващ принос за един продукт (j), накратко наричан покриващ принос за вид (ППj), получаваме като от оборота за този вид ПППj се приспадат причислените му променливи разходи Рпрj.

$$\text{ППj} = \text{ПППj} - \text{Рпрj}$$

$$\text{ППj} = \text{ппj} \cdot \text{xj}$$

ППj е абсолютният покриващ принос за продукта (лв.)

ПППj – оборотът от продажби (лв.)

ппj – покриващият принос за единица (лв./бр.)

xj – количеството продажби от продукта (бр. за период).

При фаворизирането на продуктите на основата на величината на покриващия принос трябва да се увеличава производството и продажбите на този продукт, осигуряващ най-висок покриващ принос. При определянето на всяко решение е необходимо да се изхожда както от покриващия принос за единица, така и от количеството на продадените продукти. Известно е, че по-скъпите продукти носят по-висок покриващ принос, но единиците на продажбите са малко.

Ако се изчисли покриващият принос като коефициент от цената на продукта, резултатът е относителният покриващ принос за продукта, наричан още покриващ фактор.

$$\text{ппоj} = \text{ппj} / \text{цj}$$

$$\text{ППоj} = \text{ППj} / \text{ПППj}, \text{ където}$$

ппоj е относителният покриващ принос за единица;

ппj – абсолютен покриващ принос за единица (лв./бр.);

цj – цената за единица;

ППоj – относителният покриващ принос за вида;

ППj – абсолютният покриващ принос за вида (лв. за период);

ПППj – оборотът от продажби за вида (лв. за период);

j – видът на продуктите.

Различните форми на калкулацията на покриващия принос възникват в процеса на развитие, който започва със сумарната частична калкулация на покриващия принос (СКПП). Основната идея на СКПП е стриктното разграничение на постоянните и променливите разходи както и краткосрочното установяване на финансовия резултат на базата на частичното отнасяне на разходите. Разграничаването на съвкупните разходи в тяхната променлива и постоянна част поставя най-важния системен признак на СКПП. Целта е да се отнесат върху крайния продукт само тези разходи, вариращи с натовареността, при което носителите на разходите носят единствено променливи разходи. Постоянните разходи като времево зависими се отразяват общо ("en block") в краткосрочния резултат. "Като основна критика към СКПП може да се отбележи, че чрез приспадането на постоянните разходи в един блок остават непрегледни отделните части на тези постоянни разходи, например по места на разходите или в една

производствена функция, като същите могат да се представят отново като преки разходи.³⁰

На основата на критиката към недиференцираното "en bloc" третиране на постоянните разходи в СКПП е била открита диференцирана калкулация на покриващия принос (ДКПП). Основната ѝ идея е позиционирането на постоянната част от разходите към една йерархия от обекти, места на разходи, носители на разходи, производствени области (подотрасли), цялото предприятие, доколкото причисляването на разходите е възможно без разпределение. Свързаните с крайния продукт постоянни разходи се разполагат по причинители (групи обекти), в които те са възникнали чрез разделянето на постоянните разходи върху различни плоскости, за които разходите са преки. Например трудовото възнаграждение и социалните и здравните осигуровки на агронома са общ разход за конкретни продукти (пшеница, царевица, захарно цвекло и т.н.), но същите са преки разходи за подотрасъл "Растениевъдство".

Може да се започне с покриващия принос на отделните продукти (култури), след което се определя покриващият принос за групи култури, респ. групи животни и т.н. На последно място се покриват тези постоянни разходи, които са причинени от цялото предприятие и не могат да се разграничат по производствени области, места на разходите, групи продукти и т.н.

При всяко разсъждение за производствената и продажната програми трябва стриктно да се разграничат краткосрочното от дългосрочното планиране. Под кратък период се разбира времето, в рамките на което постоянните разходи остават неизменни. Производствената програма и нейната обезпеченост с дълготрайни активи не се променя толкова бързо. По принцип е необходимо време за осъществяване на промени в производствената програма и време за набавяне или освобождаване от дълготрайни активи. Това с още по-голяма сила важи за селскостопанските предприятия, където производственият процес се осъществява с живи организми – растения и животни. ДКПП предоставя възможност за обстоен анализ на блока на постоянните разходи, при което става известно дали и кои постоянни разходи могат да бъдат избягнати при промяна на производствената програма. ДКПП е метод за дългосрочно оптимизиране на производствената програма, при което блокът на постоянните разходи се разпада в повече сегменти без разпределение (отделни продукти (култури), групи култури, респ. групи животни, подотрасли и т.н.) на базата на причиняването. ДКПП дава възможност да се прецени кои разходи могат да бъдат избягнати в дългосрочен план, ако се откажем от производството на конкретни култури, групи животни и т.н. (вж. схема 4 и табл. 2 и 3).

Aghte и Mellerowicz предлагат 5 равнища на разделяне на постоянните разходи (видове продукти, групи продукти, производствени места, производствени области, предприятие). Kilger предлага 4 равнища, а Schwarz – две.³¹ Посочените автори поддържат становището, че при по-малко и с по-

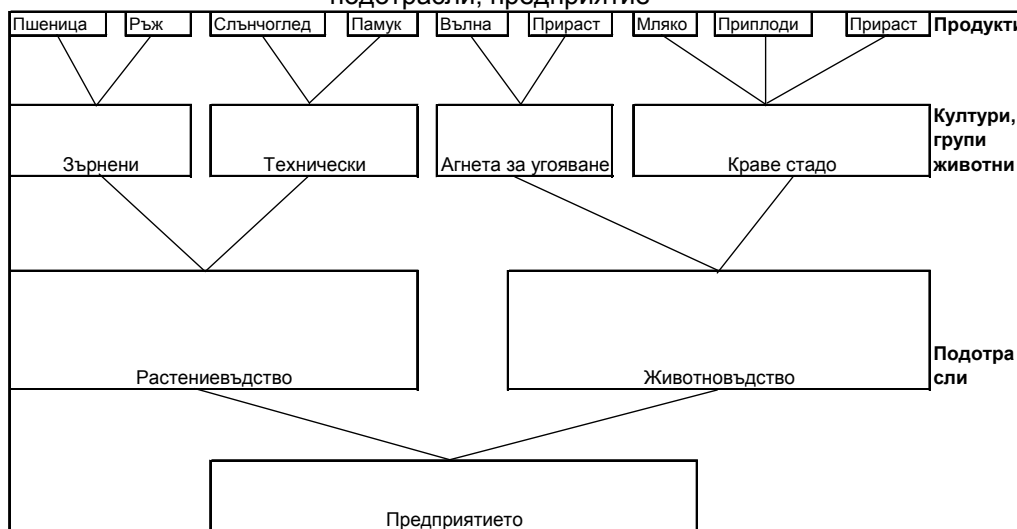
³⁰ Riebel, P. Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Grundlagen einer Markt- und entscheidungsorientierten Unternehmungsrechnung", 7 Auflage, Wiesbaden, 1994, p. 360.

³¹ Kilger, W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 10 Auflage, Wiesbaden, 1993, p. 129; Daumler K., J. Grabe. Цит. съч., p. 151.

проста структура предприятие е възможно равнищата да са три или четири, а в голямо предприятие със сложна технология, например машиностроене или електроника, се препоръчват пет равнища. В крайна сметка определянето на равнищата зависи от конкретни обстоятелства в предприятието, от характера на осъществяваното производство и от величината и съществеността на постоянните разходи.

Схема 4

Предприятие, произвеждащо 8 продукта и равнища на разделяне на постоянните разходи: продукти, групи култури, респ. групи животни, подотрасли, предприятие



Като се има предвид характерът на селскостопанското производство – просто серийно производство от отделни култури, респ. групи животни, според нас са целесъобразни (достатъчни) четири равнища на разделяне на постоянните разходи, а именно: по продукти, по групи култури, респ. групи животни, по подотрасли и по предприятие.

ДКПП се провежда в определена последователност, като първо се определя покриващият принос на отделните продукти, групи култури респ. групи животни, подотрасли и предприятието като цяло.

Решения в резултат от постигнатия покриващ принос на отделните йерархически елементи:

1. Спиране на отглеждането на култура – слънчоглед, от група технически култури,
2. Тя има негативен покриващ принос, при което ще бъдат спестени 22 хил. лв. постоянни разходи и с 2 хил. лв. ще се подобри финансовият резултат, тъй като се загубва покриващ принос 20 хил. лв.
3. Отглежданите животни от група IV допринасят като група – 3 хил. отрицателен покриващ принос. Ако се спре отглеждането, осъществявано от цялата група, ще се подобри финансовия

резултат с 3 хил. лв. Загубва се покриващ принос 22 хил. лв. (9 хил. лв. +13 хил. лв.). Спестяват се постоянни разходи 25 хил. лв. (15 хил. лв.+10 хил. лв.).

Новата печалба ще бъде 7 хил. Лв.

Таблица 2

Резултати от частичната калкулация и постигнат покриващ принос за отделните йерархически елементи.

Показатели	Продукти								Общо
	Пшеница	Ръж	Слънчоглед	Памук	Вълна	Живо тегло	Мляко	Живо тегло	
Покриващ принос I	30	22	20	35	10	25	9	13	164
Постоянни разходи за продуктите			22			9	7	8	46
Покриващ принос II	30	22	-2	35	10	16	2	5	118
Продуктови групи (култури, групи животни)	I		II		III		IV		
Оставащ за групите покриващ принос	52		33		26		7		118
Постоянни разходи за групата продукти	8		5		8		10		31
Покриващ принос III	44		28		18		-3		87
Подотрасли	A				B				
Оставащ за подраслите покриващ принос	72				15				87
Постоянни разходи за подотраслите	25				10				35
Покриващ принос IV	47				5				52
Оставащ за предприятието покриващ принос	52								52
Постоянни разходи за предприятието	50								50
Нетна печалба	2								2

В резултат от взетите решения финансовият резултат е следният:

Таблица 3

Резултати, вследствие на взетите управленски решения

Показатели	Продукти								Общо
	Пшеница	Ръж	Слънчоглед	Памук	Вълна	Живо тегло	Мляко	Живо тегло	
Покриващ принос I	30	22	0	35	10	25	0	0	122
Постоянни разходи за продуктите			0			9	0	0	9
Покриващ принос II	30	22	0	35	10	16	0	0	113
Продуктови групи	I		II		III		IV		
Оставащ за групите покриващ принос	52		35		26		0		113
Постоянни разходи за групата продукти	8		5		8		0		21
Покриващ принос III	44		30		18		0		92
Области	A				B				
Оставащ за областите покриващ принос	74				18				92
Постоянни разходи за областите	25				10				35
Покриващ принос III	49				8				57
Оставащ за предприятието покриващ принос	57								57
Постоянни разходи за предприятието	50								50
Нетна печалба	7								7

Трябва да се има предвид, че посочените решения за премахване от производствената програма на посочените продукти важат само в дългосрочен план, т.е. при спиране отглеждането на съответната култури, респ. група животни. Решението в дългосрочен план е следното: да се спре

добивът на слънчоглед, т.е. да се спре отглеждането на културата слънчоглед, както и да се премахне отглеждането на кравето стадо с млечно направление, а следователно и добиваните от него продукти мляко и приплоди и прираст.

Често решенията за спиране на определени производствени дейности са свързани с освобождаването на работници, което води до нарушаване на социалния мир (важен производствен фактор). Това с особена сила важи за селскостопанското производство, което за много региони на страната е единствено. Във връзка с това може да се окаже, че продължаването на производството на даден губещ продукт (култура) е по-целесъобразно от освобождаването на работници.

Същевременно не трябва да се приема, че преустановяването на конкретното производство е единственото решение. В случаите, когато от дадена култура, респ. група животни, могат да се очакват само загуби не е зле да се проверят възможностите и за друг сорт от същата култура, по-устойчив на конкретните условия на отглеждане, респ. друга порода животни, а в някои случаи и за отглеждането на нови култури, респ. групи животни.

ДКПП е предназначена за дългосрочно оптимизиране на производствената програма. Посредством калкулацията на покриващия принос се дава отговор на следните въпроси:

1. С какви култури, респ. групи животни, ще се осъществи производствената дейност? Това е въпросът за оптималната производствена програма при непроменен производствен апарат за кратък период.
2. С каква програма предприятието ще постигне най-добри финансови резултати през следващите години? Това е въпросът за оптимална програма при променена производствена структура – дългосрочно.

За предприятието са важни и двата въпроса, от което следва:

- в краткосрочен план – да се провежда СКПП;
- в дългосрочен план – ДКПП за дългосрочно програмиране на производствената програма.

Краткосрочното и дългосрочното планиране не си противостоят, а напротив – допълват се.

У нас засега калкулиране, основано на делението на разходите на променливи и постоянни, не е разпространено. Ако се прилага в някои предприятия, то това е епизодично и най-вече по повод на решение на въпросите, свързани с определянето на долната ценова граница или за решенията от типа собствено производство или външна доставка (СП – ВД). Опитът от годините на плановото стопанство е натрупан най-вече в областта на пълната калкулация.

III. Калкулация на продажните цени на селскостопанските продукти с оглед постигането на оптимален финансов резултат

Между калкулирането на продажните цени и на производствената себестойност съществува взаимна връзка и зависимост. Неправилно ще бъде тяхното противопоставяне. В технически аспект производствената

калкулация предхожда съставянето на ценова калкулация. Основа и за двете е организираното аналитично отчитане на разходите за дейността, което предопределя и тяхното отчитане по място на възникване, по процеси и дейности и по калкулационни обекти. Цената в една пазарно стопанска система зависи от търсенето и предлагането. Тя не трябва да е по-висока от тази на конкурентите, тъй като ще се постави под въпрос постигането на желаното количество продажби на продукцията. Цената не трябва да е и по-ниска от себестойността (в дългосрочен аспект пълната себестойност), тъй като продукцията ще бъде продадена, но предприятието ще понесе загуби.

Най-важните въпроси, на които се търси отговор с ценовата калкулация, са:

1. На каква цена да се продава, като се вземат предвид пълната себестойност на продукцията и пазарноопределените цени?
2. С какви разходи да се произвежда продукцията, така че да не се понесат загуби?
3. Каква да бъде производствената (асортиментната структура) на продукцията като се съобразяваме с рентабилността на отделните продукти и на целия обем на продукцията?

Целесъобразно е определените продажни цени да осигуряват възможност за покриване на извършените разходи и реализиране на максимална печалба. Разбира се, предприятието ще се старее да продава по максимални цени, но това невинаги е възможно. Продажните цени се влияят от множество фактори, като тяхното действие е едновременно и комплексно. Като по-важни могат да се посочат: конкуренцията, разходите за производството, търсенето, ценовите държавни стимули и ограничения и др. Същевременно цените трябва да бъдат определени така, че да осигурят реализация на цялата продукция. Ако второто изискване не е налице, ще се създадат условия за залежаване на продукцията, което в крайна сметка ще доведе до понасяне на загуби от предприятието.

В случаите, когато конкуренцията е малка, а търсенето голямо цената трябва да се формира от пълната себестойност плюс определен процент печалба. За случая е подходяща следната принципна схема на "ценова" калкулация:

Схема 5

Принципна схема на "ценова" калкулация

1. Производствена себестойност
+ Приспадащи се разходи за управление
+ Приспадащи се разходи по продажби
+ Приспадащи се финансови разходи
2. Търговска себестойност
+ Печалба
+ Предоставени търговски отстъпки
3. Продажна цена – нето
+ Данък върху добавената стойност
4. Продажна цена – бруто

За онази част от продукцията, за която конкуренцията е голяма, продажните цени са определени предварително като горна граница. В този случай би било целесъобразно предприятието да състави ценова калкулация, с която да се определи колко висока може да бъде производствената себестойност за произведената продукция.

Принципна схема на "обратна" калкулация

1. Продажна цена – нето
- 2. Търговски отстъпки, които се предоставят на клиентите
- 3. Печалба
= 4. Търговска себестойност
- 5. Финансови разходи
- 6. Разходи за продажби
- 7. Разходи за управление
= 8. Фактическа производствена себестойност

С калкулацията се установява в абсолютен размер, че предприятието не трябва да произвежда продукция с производствена себестойност, по-висока от установената. Ако сравнението на фактическата с установената себестойност в "обратната" калкулация показва, че първата е по-висока, се прилагат подходи, свързани с мероприятия за понижаване на производствената себестойност, известни като прицелно калкулиране. Примери за тази калкулация се срещат при Frohling, Horvath, Seidenschwarz, Freidank, Liesmann и др.³²

За прицелното калкулиране целевите разходи са продуктови разходи, които конкретната пазарна цена позволява при положение, че е постигната стратегическата печалба. Сравнението на цената с плановите (нормативните) разходи показва необходими ли са мероприятия и в какъв обхват за намаляване на разходите, така че пазарноопределените продуктови разходи да бъдат постигнати за един нов продукт.

В литературата методиката на прицелното калкулиране не е еднозначно описана. Всяко предприятие е възприело своя методика, но общо могат да се определят следните етапи:

1. В началото на иновационния процес е пазарният анализ с точна дефиниция на продукта, вкл. и стратегията за пазарно позициониране. Обикновено пазарната позиция се характеризира с:

- ценови сегмент на произвежданата продукция;
- пазарния дял на предприятието.

2. На базата на дефиницията на продукта, производственото позициониране, желанията на клиентите и анализа на конкуренцията се определя пазарната цена.

3. Определя се целевата печалба, съответстваща на целите на предприятието.

4. Определяне на одобрените от пазара разходи като разлика (т. 2 – т. 3).

5. Съгласуват се плановите (нормативните) с одобрените от пазара разходи.

6. Общите одобрени от пазара разходи се разпределят върху продуктите производствени фази (процеси) като нормативи на разход за конкретния продукт.

³² Burger, A. Kosten-management. Oldenbourg Verlag, Munchen, Wien, 2000; Frohling, O. Strategische Produktermittlung am Beispiel der Automobilindustrie. Kostenrechnungspraxis, Wiesbaden, 1994; Liesmann, K. Lexikon Controlling und Kostenrechnung. Wiesbaden, 1997; Mayer, E., K. Leissmann, H. Mertens. Kostenrechnung. 7 Auflage, 1996.

7. Във фазата на производството (продажбата) спазването на конкретните нормативи за разход се контролира и се предприемат разходно-подобряващи мероприятия, позволяващи вметването в одобрените от пазара разходи.

Като се има предвид, че в основата на селскостопанския производствен процес е отглеждането на живи организми (растения и животни) трудно би било да се постигне привеждане на нормативните към пазарноопределените разходи, без да се наруши нормалното развитие на отглежданите биологични активи. Например не можем да премахнем едно от поредните хранения на животните, без това да се отрази на тяхното развитие, както и не можем да премахнем една от поредните обработки на почвата и да очакваме нормално развитие на отглежданите растения. Във връзка с това трябва да се търсят резерви в замянето на ръчните работи с механизирани, както и в оптималното съчетаване на природните дадености на конкретния регион с изискванията на точно определен (може би нов) сорт култура или порода животни, позволяващи намаляване на броя на обработките (за културите) или намаляване на количеството фуражи и медикаменти (за животните). Резерви биха могли да се търсят и в създаването на затворен цикъл на производството, например производството на собствени фуражи с по-ниска себестойност от доставната стойност на закупуваните.

При калкулирането на продажните цени е възможно да бъдат налице и допълнителни фактори:

1. Заплащане на бъдеща продукция (реколта) – фючърсни сделки. В този случай трябва при определянето на продажните цени да се вземе предвид, че стойностите, получени сега са по-високи от стойностите, които биха се получили в бъдеще. При установяване с предварителна (планова) калкулация на продажната цена трябва при предварително плащане да се изчисли фактическата цена на сегашно плащане

$$C_{\text{факт}} = \text{Фючърсна цена} * \left(1 + \frac{P}{100} \right)^n, \text{ където:}$$

$C_{\text{факт}}$ е фактическата цена;

P – лихвеният процент за месец;

n – броят на лихвените периоди.

При определянето на лихвените проценти трябва да се изхожда от лихвените проценти за ползваните оборотни кредити от предприятието или ако няма такива, от тези на обслужващите банки.

Освен това с оглед точността на изчислението биха могли да се включат и спестените разходи за единица продукция по искането и оформянето на оборотен кредит

2. Невъзможност за част от реколтата да бъде продадена през годината на добиването и по заложените цени, определени по пълните разходи, при което:

а) възможността част от продукцията да остане за продажба през следваща година при по-неблагоприятни цени е реална;

б) ще бъдат понесени разходи по съхранението и опазването на продукцията;

в) ще бъдат понесени лихвени разходи по набавянето на оборотни средства в предприятието;

г) залежаването на продукцията ще доведе до влошаване на качеството, брак и в крайна сметка цени за по-нискокачествена продукция.

При определянето на цените на продукцията в селскостопанското предприятие освен цените, определени с посочените ценови калкулации, трябва да се вземат предвид и следните фактори:

$$\text{Цсег} = \text{Цк} - \frac{(\text{Цк} - \text{Цв})}{\text{Р}} - \text{Срс} - \text{Сбк}, \text{ където:}$$

$$\left(1 + \frac{\text{Р}}{100}\right)^n$$

Цсег е цената при вземане предвид обстоятелствата, свързани с реализация на цялата стокова продукция;

Цк – цената, определена при ценовата калкулация;

Цв – цената, даваща възможност за реализация на цялата стокова продукция;

Р – лихвеният процент, месечен n – брой месеци;

n – броят месеци;

Срс – спестените разходи за съхранение и опазване за единица продукция;

Сбк – спестените разходи за единица от брак и влошаване на качеството при залежаване на продукцията.

От голямо значение за отделното селскостопанско предприятие е производството на продукти с висока рентабилност. Изследването на рентабилността на продуктите би могло да се осъществи с изготвянето на следната калкулация (вж. схема 7):

Схема 7

Принципна схема на "разликова" калкулация

1.	Производствена себестойност
+	Приспадащи се разходи за управление
+	Приспадащи се разходи по продажби
+	Приспадащи се финансови разходи
2.	Търговска себестойност
3.	= Печалба (т.5 -т.4 -т.2)
4.	- Предоставени търговски отстъпки
5.	Продажна цена – нето

В зависимост от пресметнатия абсолютен и относителен размер на печалбата (изчислена на база търговска себестойност) ще се определи дали съответният продукт е изгоден за производство.

И обратно, построената и разликовата калкулации имат важно значение, особено като предварителни калкулации. При организирането на определено производство тяхното съставяне ще ориентира правилно производителите в пазарната обстановка.

Разбира се, възможно е селскостопанското предприятие да не съставя калкулации за определянето на продажни цени, а да се ориентира от цените на конкурентите. Тази практика по наше мнение би била нецелесъобразна по следните причини:

1. Възможно е конкурентите също да не калкулират своите цени. При това положение селскостопанското предприятия ще продава отделните продукти по цени, без да знае дали покриват производствените разходи и каква печалба (загуба) ще се реализира.
2. Калкулацията на цените на един производител може да не осигурява печалба на друг производител.

Посочените калкулационни схеми са обвързани с пълната себестойност. Откриването на калкулацията на покриващия принос (КПП) е осъществено с цел постигането основно на по-добра информираност за разходите, за определянето на долната ценова граница и на асортиментната структура на производството, за планиране на финансовия резултат и неговото оптимизиране.

Горната граница на цената в една пазарностопанска система се определя от търсенето и предлагането. Задачата на отдела по продажбите е, чрез наблюдение на пазара и пазарни анализи да прогнозира възможната продажна цена. Задачата на отдела по изчисление на разходите е да доставя информация за ценовата политика, и то чрез определяне на долната ценова граница, чрез текущо доказване на покритието на разходите и чрез прогноза на резултатите.

С определянето на долната ценова граница се преследва решение дали определен продукт трябва да се премахне от производствената и продажната програма и дали да се приеме или отхвърли допълнителен договор. В рамките на краткосрочно ориентираното калкулиране се изхожда от константни капацитетни възможности на предприятието. Краткосрочните ценови граници показват колко най-ниска може да бъде цената на определен вид продукт или договор, при което предприятието да не търпи загуба чрез неговото производство. Видовете продукти или допълнителни договори, чиито цени са по-ниски от определените долни ценови граници, трябва да се премахнат от производствената програма. Изходна точка тук образуват променливите разходи за единица.

Постоянните разходи възникват независимо от това дали дадена поръчка ще бъде приета, или не. Ето защо те не могат да бъдат решаващи при определяне на долната ценова граница, когато се изхожда от един вече наличен капацитет. Това не означава, че ще се продава по граничните разходи. Цената трябва да изчерпва възможностите на пазара. Когато обаче се получават поръчки само по неблагоприятни цени, тогава граничните разходи съставляват най-долната граница. Без познаване на граничните разходи предприятията продават в по-тежки ситуации продуктите на по-ниски цени. Често обаче тук се определят цени, които не покриват дори и граничните разходи именно защото граничните разходи не се познават и предприятието понася загуби.

Само при свободни капацитети долната ценова граница се определя от граничните разходи. В случай на тесни места долната ценова граница е равна на граничните разходи + допълнителните разходи на следващите поръчки. Допълнителните разходи се получават от покритието на разходите за единица използвано тясно място на измествения продукт, умножено с времето

за използване на тясното място на следващия (идващия на негово място) продукт.

За планираните продажни количества продукция се изчисляват граничните разходи и от съпоставянето на плановите приходи и граничните разходи се определят очакваните покрития на разходите. Кумулацията на краткосрочните покрития на разходите и тяхното съпоставяне с кумулативните постоянни разходи информира ръководството по продажбите относно ситуацията на резултатите.

Това първо изчисление по правило подлежи на преработка. При нея се коригират ценовите прогнози, променят се продажните количества, за да може капацитетът да бъде по-добре използван, пласментно-политическите представи се проучват още веднъж по отношение на образуването на цените за предстоящите за ново въвеждане артикули. Цел на прогнозата на резултатите е, от една страна, да бъде определен общият очакван резултат и от друга да се установят плановите покрития на разходите за отделни артикули или артикулни групи, които са ръководна нишка за текущата ценова политика. Релевантни за това наблюдение са променливите (граничните) разходи.

За оптимизирането на финансовия резултат е необходимо да се изследва как промените в количеството на продажбите се отразяват на печалбата, както и при какво количество продажби резултатът е нула. В този случай се говори за достигане на печалбов праг или критична точка. Установяването на критичната (равновесната) точка се получава от следното равенство:

$Пч = (ц - рпр) * хп - Рп$, където:

Пч е печалбата за периода;

ц – продажната цена за единица от продукта;

рпр – променливите разходи за единица от продукта;

х – продаденото количество от продукта за периода;

Рп – постоянните разходи за периода.

Изразът $(ц - рпр)$ показва покриващия принос (пп) за единица от продукта.

Установяването на критичното количество се извършва, както следва::

$(ц - рпр) * х = Рп$, откъдето

$х = Рп / (ц - рпр)$.

Ако действително продаденото количество спадне под така изчисленото, ще бъде понесена загуба за периода, а при обратното положение – ако продаденото количество е по-голямо, ще се постигне печалба, тъй като покриващият принос е по-висок от постоянните разходи за периода.

При умножение с продажната цена ц се установява критичната стойност на оборота от продажби за периода (/ПППк) в лева:

$ПППк = ц * х = Рп / (1 - рпр / ц)$

В предприятие, произвеждащо повече продукти, покриващият принос – количество и стойност, не може да се установи непосредствено, поради което се изхожда от осреднения процент на покриващия принос ППср:

$$\text{ППср} = \frac{\sum_{j=1}^J (\text{ц}_j - \text{рпр}_j) * \text{а}_j}{\sum_{j=1}^J \text{ц}_j * \text{а}_j}, \text{ където :}$$

ППср е средният процент на покриващия принос;

ц_j – нетната продажна цена за единица от продукта j;

рпр_j – променливите разходи за единица j;

а_j – количественият дял на продукт j (j = 1, ..., J) в общото количество продажби.

Средният процент на покриващия принос показва отношението между средния покриващ принос и средния оборот от продажби за единица. Той показва как оборотът допринася за покриване на постоянните разходи. Умножаването на тази величина с критичния оборот води до установяване на покриващия принос. Определянето на покриващия (критичния) оборот се извършва, като той се изравни с постоянните разходи:

$$\text{ПППк} * \text{ППср} = \text{ПППк} * \frac{\sum_{j=1}^J (\text{ц}_j - \text{рпр}_j) * \text{а}_j}{\sum_{j=1}^J \text{ц}_j * \text{а}_j} = \text{Рп}.$$

Преобразуваме уравнението:

$$\text{ПППк} = \text{Рп} / (1 - \frac{\sum_{j=1}^J (\text{ц}_j - \text{рпр}_j) * \text{а}_j}{\sum_{j=1}^J \text{ц}_j * \text{а}_j}).$$

Критичното количество се установява, както следва:

$$\text{х}_j = (\text{ПППк} * (\sum_{j=1}^J \text{ц}_j * \text{а}_j)) / \text{ц}_j, \text{ където:}$$

изразът $(\sum_{j=1}^J \text{ц}_j * \text{а}_j)$ показва оборота от продажби, с който продукт j допринася за покриващия оборот, т.е. представлява дела от оборота на един продукт в общия оборот.³³

С анализа на критичната точка не може да се установи оптималната производствена и продажна програма, тъй като производствената програма се приема за твърдо определена. Допълнително ограничение са и константните продажни цени и недиференцираното третиране на постоянните разходи. По-нататъшното усъвършенстване на анализа на критичната точка трябва да се насочи не само към установяването на количеството продажби, при което резултатът е нула, а и към постигането на определена печалба. За целта в горните уравнения е нужно освен сумата на постоянните разходи да се прибави и абсолютната сума на печалбата..

В предприятията с производство на повече продукти възниква и въпросът как се отразяват промените в производствената програма и кое е това съчетание, което води до максимална печалба?

Въпросът за избор на артикул е актуален само при краткосрочно наблюдение, и то тогава, когато в предприятието се получават тесни места, за които различните продукти се конкурират и в съответствие с това трябва да се вземе решение кои продукти (култури) е необходимо да бъдат отглеждани.

³³ Kilger, W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 10 Auflage, Wiebaden, 1993, p. 803; Heike, H. Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Verlag Herne, Berlin, 1998, p. 89.

Препоръката продуктите с позитивен покриващ принос да се произвеждат в по-големи количества не е достатъчна за една практически ориентирана калкулация, при която завишеното производство има определена граница. При нарастване на произведените количества възниква опасността произведените в повече количества да се продадат на по-ниски цени. От тези съображения един печеливш артикул лесно може да се превърне в губещ. Задължително за всеки продукт трябва да се установи горната граница на производство, така че произведената продукция да бъде продадена по заложените цени. Посочените разсъждения важат и ако погледнем в обратната посока, т.е. за минималните произведени количества. Ако КПП покаже, че покриващият принос за един продукт е негативен, то неговото производство трябва да се спре, за да се съкратят загубите. В практиката е възможно да има и срещуположни решения, при това логично обосновани:

- При започване на ново производство често се случва да има ниски или негативни ПП. Това не означава, че продуктите трябва да се извадят от производствената програма или да се произвеждат в минимални количества.
- Изпълнение на съществуващи договори за доставка – един артикул с негативен ПП може да продължи да се произвежда независимо от отрицателния ПП, ако предприятието е договорно обвързано с производството на конкретни услуги или продукция. Възможен е случай, когато на основата на негативен ПП да се продължава губещото производство за целите на средно или дългосрочно поддържане на съществуващи производствени връзки.
- Съвкупна (копулирана) продукция – в рамките на една копулирана продукция при производството на един конкретен продукт (обвързано с техническата необходимост и независимо от желанието) могат да се произвеждат паралелно и други продукти, имащи негативен ПП.

Ако в предприятието има на разположение свободни капацитетни възможности, то ще бъдат произвеждани всички продукти, на които цената е по-висока или равна на граничните (променливи) разходи на съответния артикул. Ако при краткосрочно наблюдение се получат тесни места в производствения капацитет, една част от продуктите, при които цената е по-ниска от граничните разходи, могат да не се произвеждат. Кой продукт да бъдат произвеждани и кои не?

Принципно при определяне на оптималната производствена програма се различават три случая:

1. Оптималната производствена програма се определя единствено чрез пласментните ограничения и няма тесни места в производствения капацитет. В този случай в производствената програма се включват всички продукти, които носят положително покритие на променливите разходи. Елиминират се само продуктите с отрицателен покриващ принос.
2. При реализацията на производствената програма се получават едно или повече независими едно от друго тесни места в

капацитета. В този случай оптималната производствена програма също може да бъде съставена с обикновени изчислителни средства. По принцип първо се изключват всички продукти, за които е изчислено отрицателно покриване на променливите разходи. За всеки продукт с положителен покриващ принос, доколкото засягат едно тясно място, се изчислява резултатът от покриване на граничните разходи за всяка единица използван капацитет на тясното място. Капацитетът на тесните места се разпределя само между онези изделия, които показват най-високо покритие на разходите.

3. Прилагането на пласментните възможности в производствената програма води до множество зависими тесни места. В този случай практически най-лесно въпросът може да бъде решен с помощта на симплекс-метода. При по-голям брой продукти (пласментно ограничение) и места на разходите (капацитетно ограничение) това изчисление може да се извърши с помощта на компютър и подходящ софтуер.

Във връзка с подобряването на финансовите резултати краткосрочният избор на продукти, който намира израз в съставянето на производствена програма, води до форсиране производството на онези продукти, носещи най-голямо покритие на променливите разходи. Оптималната производствена програма представлява съставената за плановия период производствена програма, която при отчитането на възможностите за пласмент и наличните капацитети води към максимална печалба.

Оптималната производствена програма зависи от следните фактори:

- възможности за пласмент (пласментни ограничения);
- наличен капацитет (капацитетни ограничения);
- цените за изделията
- променливите (граничните разходи).

При определянето на производствената програма цените на изделията се приемат за неизменни, тъй като в противен случай не би могла да бъде изведена функция цена-пласмент. Променливите цени могат да бъдат взети предвид само чрез алтернативни изчисления на програмата, т.е. чрез повече програмни изчисления.

При планирането на производствената програма трябва да се определи плановият период и целите – дългосрочно или краткосрочно планиране. Дългосрочното планиране на производствена програма се характеризира с това, че решенията за параметрите на дейността засягат по-дълъг период, обикновено за повече от една година. Тук принадлежат решенията, например за основната структура на производството и за продажбите за по-дълъг период, диспозициите в асортимента или промените в производствения капацитет на предприятието върху основата на усъвършенстване на производствения апарат и рационализаторски инвестиции в сферата на дългосрочното планиране. Решенията в този вид планиране се извършват по правило на основата на инвестиционните изчисления и не са елемент на краткосрочно ориентираното калкулиране.

Краткосрочното планиране на производствената програма и тази на продажбите се свързва с кратък период, обикновено по-малък от година. Тук основната производствена структура на предприятието с определени капацитетни производствени възможности се приема като даденост. Целта на краткосрочното планиране е постигането на съответствие на количеството продажби с наличния производствен капацитет, при което се постига и целта на предприятието – максимизиране на печалбата. Във връзка с това от значение е наличието на тесни места в производствения капацитет. Ако в предприятието няма или има само едно тясно място, оптималната производствена програма може да се установи с помощта на решения, основаващи се на прости правила.

Заклучение

В условията на пазарна икономика ролята на цената нараства, тъй като тя функционира в условията на конкуренция. На тази основа се налага нейното обосноваване, а не случайно формиране. Важно значение в това отношение има познаването и прилагането на способа калкулиране.

Независимо от дългогодишния теоретичен и практически опит в областта на калкулирането у нас, в теорията и на практика, невинаги се прави разлика между калкулация и калкулиране. Недостатъчно изяснено е и понятието калкулационна единица. Спорен остава и въпросът относно методите на отчитане на разходите и на калкулиране на себестойността. Недостатъчната теоретична изясненост на посочените понятия води на практика до грешни изводи, а следователно и до грешни управленски решения.

Целите на калкулирането винаги са зависели от целите на управлението. В условията на централизирания модел на икономиката целта на калкулирането е упражняването на контрол върху разходите и себестойността, а при пазарната икономика това е предоставяне на информация за вземане на управленски решения. Най-важните въпроси, на които се търси отговор с калкулирането на продажните цени, са:

- На каква цена да се продава, като се вземе предвид себестойността на продукцията и пазарноопределените цени?
- С какви разходи да се произвежда продукцията, така че да не се понесат загуби?

Прилаганият модел за калкулиране по пълни разходи не дава отговор на тези въпроси. Ето защо в разработката обосноваване се препоръчва моделът за калкулиране по променливи и постоянни разходи като адекватен на целите на управлението в условията на пазарна икономика. Като се имат предвид особеностите на селскостопанското производство, е предложена и примерна схема за диференциация на разходите на променливи и постоянни.

Основна цел на всяко предприятие, в т.ч. и на селскостопанските, е оптимизиране на финансовия резултат. За целта в разработката са разгледани основните методически насоки за калкулиране на продажните цени. На основата на зависимостта между разходи, обем на продажбите и цените е обосновавана възможността за оптимизиране на финансовия резултат.