



ОСНОВНИ ПОЛОЖЕНИЯ ПРИ КАЛКУЛИРАНЕТО НА СЕБЕСТОЙНОСТТА НА УСЛУГИТЕ

Теодора Рупска

t.roupska@abv.bg

*Университет за национално и световно стопанство,
София, ул. 8-ми Декември
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ*

***Ключови думи:** калкулиране, себестойност, разходи, услуги.*

***Резюме:** В статията са систематизирани основните положения при калкулирането на себестойността на услугите. Разработена е в три части. В първа част се прави преглед на публикуваната счетоводна литература на български език, посветена на изследването на калкулирането на себестойността. Във втора част се разглежда значението на калкулирането и себестойността. В трета част се изследват специфичните особености на услугите като обект на калкулиране. Разработен е и се предлага модел на калкулационна карта за определяне на себестойността на услугите. При включване на разходите в модела се има предвид теглото на относителния дял на всеки отделен разход и дали той е пряк или непряк. Моделът съдържа информация, която осигурява възможност за управление, контрол и анализ на разходите.*

1. УВОД

Калкулирането е един от приложимите счетоводни методи (елемент на счетоводния метод), чрез който основно се цели установяване на себестойността на създадените в предприятието продукция или услуги. Тяхната себестойност се формира посредством последователно прибавяне на отделни разходи, имащи отношение към стойността им за тях не може да се приложи счетоводния метод оценяване.

Услугите са самостоятелен сектор в икономиката. С развитие на научно-техническия прогрес и социално-икономическите отношения тяхното значение и относителен дял във брутният вътрешен продукт все повече се увеличават. Именно за това е важно да се изследва тяхната себестойност, тъй като на базата на нея се определя продажната цена, печалбата и дължимите данъци върху нея.

Основната цел на представената статия е да се изследва спецификата на калкулирането на услугите. За постигането ѝ се решават следните задачи:

1. Определя се какво трябва да се разбира под понятието „услуги“ и се разглежда спецификата на производство на услуги.
2. Разработва се и се представя модел на калкулационна карта която може да се приложи за различните видове услуги.

Обект на изследване е калкулирането на себестойността на услугите. За постигане на поставената цел се прилагат методите на наблюдението, на анализа и синтеза, дедукцията и индукцията.

2. ПРЕГЛЕД НА БЪЛГАРСКАТА НАУЧНА СЧЕТОВОДНА ЛИТЕРАТУРА ПО ВЪПРОСИТЕ ЗА КАЛКУЛИРАНЕТО НА СЕБЕСТОЙНОСТТА

Въпросите за калкулирането на себестойността са сложни и се изследват непрекъснато. В резултат на развитие на общественно-икономическите реалности постоянно възникват нови аспекти на проявление на проблеми, които трябва да се решат. Те не са нови за теорията и практиката на счетоводството. По въпросите за калкулирането и себестойността са работили известни от близкото минало счетоводи, като още през 1941 и 1945 г. в своите трудове „Учение за отделното стопанство“ и „Систематичен курс по счетоводство“ Димитър Добрев представя вижданията си за калкулирането [2], [3]. В последствие и редица други автори представят свои разработки за калкулирането и себестойността – Димитър Йорданов [6], Александър Георгиев [1], Васил Ранков [9], Иван Душанов [4], Трифон Трифонов [11], [12], Бойчинка Йонкова [5], Зорка Михайлова и Слави Генов [7] Станислава Панчева [8], Теодора Рупска [10] и други. От посочените разработки повечето са свързани с изследване на калкулирането и себестойността на продукцията, произведена в резултат на реализирани промишлени и селскостопански дейности. Изключение прави разработката на Александър Георгиев, в която са представени изследвания на въпроси във връзка с калкулиране на себестойността на железопътните превози (транспортни услуги). Или се налага изводът, че научните литературни източници посветени на калкулирането и себестойността в нашата страна, са основно с насоченост към изследване на себестойността на промишлената и селскостопанска продукция, които имат материален характер.

3. ЗНАЧЕНИЕ НА КАЛКУЛИРАНЕТО И СЕБЕСТОЙНОСТТА

Калкулирането е един от приложимите счетоводни методи, чрез който основно се цели установяване на себестойността на създадените в предприятието продукция или услуги. Тъй като тя се формира посредством последователно прибавяне на отделни разходи, имащи отношение към стойността им за тях не може да се приложи счетоводния метод оценяване. Калкулирането е един сложен процес, при който се определя себестойност, за да се даде парично-стойностен израз на конкретен обект. Това е така, защото освен преки разходи, за много дейности съществуват и непреки (обща, косвени). И основния проблем за финансиста, счетоводителя и управляващия е как да се избере най-правилната методика за включване в себестойността на непреките разходи. Самите непреки разходи имат различна природа, поведение и характер.

Себестойността е важен показател както за целите на финансовото счетоводство и представянето на финансовата информацията за предприятието, така и за неговото управление. Себестойността е базата върху която се формира цената на създадената услуга и се формира от направените в предприятието разходи. Тя, като основен фактор, влияещ на цената влияе непосредствено и на печалбата, която предприятието реализира. Освен това, разходите по принцип са основен обект на финансово управление и в тази връзка се контролират, анализират и оптимизират. Целта е постигане на максимален ефект от осъществяваните дейности в предприятието. Следователно себестойността се явява обект на изследване, анализ и контрол и от страна на управлението на предприятието.

Регламентирането на това как се определя себестойността на материалната продукцията и услугите, за целите на финансовото отчитане и представянето, е

направено в Международен счетоводен стандарт (МСС) 2 Материални запаси и съответно в Счетоводен стандарт (СС) 2 Отчитане на стоково-материалните запаси. При определянето на себестойността на услугите, може да се очертаят известни различия с производствения сектор, които изискват индивидуален подход при разработването на модел на калкулационна схема и включването на отделните разходи в нея.

4. СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ НА УСЛУГИТЕ, КАТО ОБЕКТ НА КАЛКУЛИРАНЕ

В научната литература има различни определения за това какво представляват услугите. Най-често те се третират като нематериална продукция. За целите на представеното изследване се приема това определение, без да се навлиза в дискусиите водени по проблема. Създателите на услуги не произвеждат материален продукт, но подпомагат извършването на дейността на различни стопански субекти. Това се отнася например за транспортните, ремонтните, финансовите и др. услуги. Чрез услугите се задоволяват определени човешки потребности. Такива са здравните, шивашките, фризьорските, козметичните, туристическите и др. услуги. Или производството на услугите е свързано с получаване на определена полза, изгода от ползвателя (потребителя). Или се налага изводът, че услугите са нематериална продукция, от потреблението на която се получава определена изгода.

При създаването на услуги, съвсем естествено, както при всеки производствен процес, освен преки разходи има и общи (непреки) разходи. В приложимите счетоводни стандартите е регламентирано как трябва да се включат в себестойността общите разходи. Може да се приеме, че постановките се отнасят както за материалното производство, така и при създаването на услуги.

Задължително, според стандартите, общите разходи трябва да бъдат разграничени на постоянни и променливи и според това, към коя от посочените категории се причисляват се прилага различна методика за разпределението им. Освен това, при разпределението на общите разходи има значение дали предприятието, в което те възникват, е работило напълно използвайки своя производствен капацитет или именно в зависимост от фактора „производствен капацитет“ се определя базата за разпределение на общите разходи.

За включването на общите разходи в себестойността на съответната услуга, успешно би могло да се приложи калкулирането на базата на дейности (АБС метод на калкулиране), за да се получи максимално точна себестойност, макар и по-скъпа. Този метод на калкулиране е възможно да се прилага при спазване на постановките на приложимите счетоводни стандарти. При него, общите разходи се разпределят на базата на отделно разработени коефициенти, като се търси връзка между разхода, който следва да се разпредели и базата за неговото разпределение. Но, приложението на АБС метода на калкулиране е необосновано, ако то не се осъществява в контекста на управление на базата на дейности (Activity Based Management). За включване на непреките разходи в себестойността на създаваните услуги може да се приложи и традиционния метод на калкулиране, ако се прецени, че не е икономически обосновано да се прилага АБС методът на калкулиране. При традиционното калкулиране се събират по отделно общите постоянни и общите променливи разходи. Разпределят се посредством изчисляването на съответните коефициенти – един за постоянните и един за променливите общи разходи.

При определянето на себестойността на услугите, трябва да се имат предвид следните различия в сравнение с производството на продукция:

1. При повечето услуги относителния дял на разходите за материали е сравнително малък спрямо относителния дял на тези разходи при определянето на себестойността на други видове продукти. Изключение от това правило е възможно да има при ремонтните услуги – понякога при тях се влагат материали под формата на резервни части, които имат сравнително висока стойност спрямо другите разходи направени във връзка с ремонта. При транспортните услуги също има възможност да се направят разходи за материали (разходи за горива) в относително големи количества.

2. Услугите имат нематериален характер;

3. Нематериалният характер на услугите не позволява те да се съхраняват за потребление в последствие и се потребяват в момента на създаването им.

4. Процесът продажба (реализация) се осъществява предварително (например при транспортната услуга „превоз на пътници“, пътниците предварително закупуват билети, които им позволяват да потребяват услугата) или съвпада с момента на производството и потреблението услугата.

Регламентирането за това, как трябва да се създаде финансова информация за себестойността на продукцията и услугите е направена в МСС 2 Материални запаси и СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси. За целите на финансовото отчитане и представяне разходите се отчитат първо според тяхната икономическа същност, а след това според тяхното функционално предназначение. Някакви специфични особености или проблеми, свързани с калкулирането на себестойността на услугите няма. Но за практическото финансово отчитане на себестойността на предприятията, създаващи услуги е важна структурата на калкулационната схема, на базата на която се създава калкулационната карта за определяне на себестойността на съответната услуга. Към настоящия момент в приложимата нормативна база не са постановени модели на схеми на калкулация, което дава възможност за индивидуален подход при създаването на калкулационните карти във всяко отделно предприятие, създаващо услуги. От друга страна, липсата на модел на такава схема поставя пред практикуващите счетоводители въпросът как е най-правилно методологически да бъдат подредени отделните разходи в нея. Това е важно, за да се организира в предприятията, в които се създават услуги подходящо отчитане на разходите, които се правят и които формират себестойността на услугата. Освен при подходящо създаден модел на калкулационна карта, информацията от нея може да се ползва и при анализа на отделните разходи от управлението на предприятието.

Модел на калкулационна карта за калкулиране на себестойността на услугите съобразена с постановките на сега действащата нормативна база, както и съдържаща информация за целите на анализа на разходите се предлага да има вида:

Модел
на калкулационна карта за калкулиране на себестойността на услугите

Таблица № 1

№ по ред	Вид разход	Сума		
		Бюджетна	Отчетна	Отклонение
I.	Преки разходи, в това число:			
1.	Разходи за заплати;			
2.	Разходи за социални осигуровки;			
3.	Разходи за материали, в това число горива и енергия;			
4.	Разходи за амортизации;			
5.	Други преки разходи			

II.	Непреки разходи <i>(те се определят от спецификата на конкретните услуги; такива може да са разходи за амортизации, за наем, за охрана и др.)</i>			
III.	Себестойност			

5.ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В статията са представени основните моменти при калкулиране на себестойността на услугите. Акцентирано е върху различията при произвеждането на услуги и при създаването на материалната продукция, които имат значение при калкулирането на себестойността. Разработен е и е предложен модел на калкулационна карта за определяне на себестойността на услугите, съобразена с постановките на приложимите счетоводни стандарти – МСС 2 и СС 2.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Георгиев, Ал., Калкулация и анализ на себестойността на железопътните превози, София, Наука и изкуство, 1959.
- [2] Добрев, Д., Учение за отделното стопанство, София, 1941.
- [3] Добрев, Д., Систематичен курс по счетоводство, София, 1945.
- [4] Душанов, Ив. и др. Методическо помагало по промишлено счетоводство, София, ВИИ “К.Маркс”, 1983.
- [5] Йонкова, Б., „Управленско счетоводство“, София, изд. „Ромина“, 2006.
- [6] Йорданов, Д., Счетоводство и калкулации на промишлените предприятия, София, Наука и изкуство, 1950.
- [7] Михайлова, З., Генов С., Теоретико-методически аспекти на калкулирането в селскостопанските предприятия, сп. Икономическа мисъл, Година XIII, 2004, бр.2, с.146-177.
- [8] Панчева, С. За същността и характеристиките на себестойността на продукцията и услугите, 2016 Годишник „Икономика и бизнес“, Нов български университет [ЗА СЪЩНОСТТА И ХАРАКТЕРИСТИКИТЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТТА НА ПРОДУКЦИЯТА И УСЛУГИТЕ \(nbu.bg\)](#)
- [9] Ранков, В., Калкулация, себестойност и анализ на себестойността на промишлената продукция, София, Наука и изкуство, 1955.
- [10] Рупска, Т. (2022). Разходите във връзка с производството на пчелни продукти – финансово и управленско счетоводно третиране. *Agricultural Economics & Management / Ikonomika i Upravlenie Na Selskoto Stopanstvo*, 67(3), 34–42.
<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=160152532&site=ehost-live>
- [11] Трифонов, Тр., „Управленско счетоводство (за финансов мениджмънт)“, София, УИ „Стопанство“, 2009.
- [12] Трифонов, Тр., „Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността (Управленски счетоводен анализ)“, София, „Тракия -М“, 2003.

BASIC PROVISIONS IN CALCULATING THE COST OF THE SERVICES

Teodora Roupska

t.roupska@abv.bg

*University of National and World Economy,
Department "Accounting and Analysis"
Sofia, 8-th December Street,
THE REPUBLIC OF BULGARIA*

Key words: calculation, cost, expenses, services.

Abstract: *The article systematizes the main points in calculating the cost of services. It is developed in three parts. The first part reviews the published accounting literature in Bulgarian, dedicated to the study of cost calculation. The second part examines the importance of costing and costing. The third part examines the specific features of services as an object of calculation. A calculation card model for determining the cost of services has been developed and is offered. When including costs in the model and their arrangement, the weight of the relative share of the cost and whether it is direct or indirect is considered. The model contains information that enables cost management, control, and analysis.*