



Стопански
факултет

Социално- икономически анализи

Книга 2/2016 (10)

Майя Велева

ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ И ПЕРСПЕКТИВИ НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО В БЪЛГАРИЯ

HISTORICAL DEVELOPMENT AND PERSPECTIVES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN BULGARIA

Abstract: This article aims to trace the development of management accounting in Bulgaria. Although it is a relatively new field of accounting both in our country and around the world, management accounting is an important factor in achieving effective management of each business unit. It serves the information needs of internal users and helps to make the right decisions, planning and control of the management, providing the necessary analysis. Therefore, Bulgaria should pay utmost attention to the prospects for the development of management accounting.

Key words: Management accounting, Bulgaria, development, perspectives

Въведение

Управлението на всички стопански единици изисква в тях да бъдат осъществявани основните управленски функции – контрол, планиране, прогнозиране, регулиране, целеполагане и организиране. Те са част от управленския процес и от тях зависи изпълнението на поставените цели в съответствие с мисията на конкретната организация. В тази сложна система на зависимости важен фактор е извършването на счетоводната дейност, тъй като тя допринася за правилното управление на дадена организация. В днешните условия на бързоразвиващи се технологии и иновации е немислимо съществуването на предприятие или търговска фирма, в чието управление не е включено счетоводството. Чрез него се изпълняват задачи като: осигуряване на информация за имуществото на предприятието и неговото изменение, за цялостната стопанска дейност на единиците, резултатите от това, а също и осигуряване на съдействие за контрол и анализ на дейността.

През последните десетилетия започна да се акцентира върху същността на сравнително ново направление за счетоводната теория – управленското счетоводство. За да бъдат осъществени правилно управленските функции и за да функционира ефективно една организация, важна роля в системата на управление играе човешкият фактор. Ръководителите на висшите управленски равнища често определят мисията, философията, насоките на развитие и целите. От своя страна работещите на останалите йерархични нива осъществяват и спомагат за изпълнението на задачите, като по този начин се постига стратегическата цел на организацията. Може да се каже, че управляващата и управляваната система са тясно свързани и взаимозависими една от друга, т.е. необходимо е при управлението да се осъществява т.нар. „обратна връзка“ – да протичат постоянни потоци от информация към различните нива в системата. По този начин се поражда необходимостта от осигуряване на адекватна информация за състоянието на информацията, която да се потребява от вътрешни лица – мениджъри, управители и др. По своята същност управленското счетоводство обслужва точно тези нужди на предприятието. Чрез него информация се анализира и на тази база се взимат управленски решения за насоки на развитие в организациите. Така то играе значима роля при осъществяване на дейностите и целите на стопанските единици, съобразени със състоянието както на вътрешната,

така и на външната среда. Ето защо в съвременното все повече организации насочват вниманието си към управленския счетоводен анализ.

Настоящата разработка има за цел да изследва развитието на управленското счетоводство в Република България, проследявайки основните етапи от историята, както и бъдещите перспективи за неговото усъвършенстване чрез прилагане на нови, утвърдени подходи и методи. За да се разкрие мястото на управленското счетоводство в системата на счетоводството, първо е необходимо исторически да се проследи развитието на счетоводната теория и практика.

* * *

Счетоводството като практическа дейност възниква на определен етап от развитието на обществото. Целта е да се задоволят конкретни практически потребности. Стоковата размяна, постоянното движение на стоките и непрекъснато разширяващата се стопанска дейност налагат появата на счетоводството като информационна и контролна система.

Историята на счетоводството започва още от Древността с разпадането на първобитнообщинния строй и зараждането на първите робовладелски държави. За появата на счетоводната мисъл дават свидетелства откритите папируси и древни глинени плочки в Египет и Вавилония през Средновековието. На по-късен етап най-голям принос за развитието на счетоводната дейност в света дава Лука Пачиоли, получил името „баща на счетоводството“. Той е автор на първата публикувана книга по счетоводство „Съвкупност от всички аритметики, геометрии, учение за пропорциите и отношенията“. В своите трудове той описва „венецианската система“ за водене на търговските книги, която била популярна в Италия през XVI век. От този момент нататък счетоводството започва своето постепенно усъвършенстване, изграждайки основните принципи и законова регламентация, на които се базира счетоводната дейност в днешни дни.

Важен етап от историческото развитие на счетоводството е капиталистическата ера. Тя се характеризира с разрастване на капиталистическите предприятия, усъвършенстване на свободна пазарна търговия, започва широко да се прилага принципът на двойното записване, за който В. Зомбарт казва: „Човек не може да си представи какво би бил капитализмът без двойното счетоводство.“¹ В този смисъл може да се каже, че това са две системи, които взаимно спомагат за своето развитие и разширяване.

Други характерни черти за периода са усъвършенстване на техниката на счетоводно отчитане, както и на съществуващите форми. В началото на XIX век започват опити за формулиране на основните изходни положения, принципи, задачи, функции и предмет на счетоводството. В резултат на това в началото на следващия век се формират първите национални счетоводни школи, водещи между които са италианската, френската, немската и руската.²

Основен момент от счетоводната теория е, че през този етап започват да се обособяват главните направления в счетоводството, а именно:

- Финансово счетоводство
- Управленско счетоводство

Финансовото счетоводство обслужва потребностите от информация за т.нар. външни потребители – такива могат да бъдат инвеститори, доставчици, клиенти, в България – Национална агенция по приходите, Национален статистически институт и други. То предоставя информация за финансово-имущественото състояние на предприятието за определен изминал период в по-обобщен план. Характерно за финансовото счетоводство е, че за него се прилагат задължителни нормативни изисквания за предоставяне на финансови отчети.

Управленското счетоводство е сравнително ново направление. До началото на XX век е било известно като разходно счетоводство. Главна разлика между двете направления на счетоводството е, че докато финансовото счетоводство е насочено към външни потребители, то управленското обслужва необходимостта от информация за вътрешни потребители. То спомага да се изготвят правилни решения, за планиране и контрол от страна на ръководството на дадено предприятие, като предоставя нужния анализ за състоянието на предприятието в точно определен момент. Организирането на

¹ Вебер, М. Цит. съч, с. 13, цитирано по Генов, Г. и др., Теория на счетоводството. Варна: Стено, 2005.

² Свраков, А. Цит. съч, с. 12–16, цитирано по Генов, Г. и др. Теория на счетоводството. Варна: Стено, 2005.

управленското счетоводство е по решение на администрацията и за него не съществуват задължителни нормативни изисквания. Основните обекти, които изследва, са разходи, приходи и финансовия резултат от дейността на организацията.

За разлика от финансовото счетоводство, за което източници на информация намираме още в края на XVIII век по българските земи, за управленското счетоводство се споменава в ограничен брой трудове на българските автори. Това е така, защото управленското счетоводство е сравнително ново направление не само в България, но и в цял свят.

В световен мащаб могат да бъдат обособени няколко главни етапа в развитието на управленското счетоводство:

- От 1550 г. до 1750 г. етап на практическо извършване на книговодство за разходите;
- От 1750 г. до 1870 г., през който се разработва счетоводството за разходите с цел контрол върху дейността;
- От 1870 г. до 1930 г. – преход от разходно към управленско счетоводство;
- От 1930 г. до наши дни като през 50-те години на XX в се утвърждава дисциплината „Управленско счетоводство“³

Това деление е условно, тъй като съществуват и други мнения⁴ относно развитието на управленското счетоводство. Важно е да се отбележи, че поради редица причини, произхождащи от политическите и икономическите условия в страната ни, развитието на счетоводната наука и в частност на управленското счетоводство започва на по-късен етап в сравнение с развитите страни в Европа и САЩ. Все пак характерно за управленското счетоводство в България е, че то също минава през няколко етапа от възникването си до наши дни:

- Период на калкулационно счетоводство – 20-те – 50-те години на XX век.
- Период на счетоводство на разходите и пълната себестойност – от 50-те до 80-те години на XX век.
- Период на управленското счетоводство – от 90-те години до наши дни.

След 20-те години на XX век до Втората световна война в България са публикувани редица значими разработки по счетоводство, в т.ч. по управленското счетоводство, като сред техните автори се открояват имената на Ф. Бемер, Д. Добрев, И. Пандов, В. Гериоловски, Г. Йонков, Г. Тошев и др. През този период в България се поставят основите на българската счетоводна теория. Впоследствие с развитието на стопанската дейност, на производителните сили и производствените отношения се правят и първите по-сериозни опити за теоретично обяснение както на счетоводния баланс, така и на други термини и понятия, използвани в счетоводството, обекти, функции, принципи и задачи, както и за класифицирането на разходите.

Началото на развитието на направлението управленско счетоводство в България се поставя с обясняването на същността и значението на калкулирането. То се явява предшественик на управленското счетоводство. Първите опити за това започват още през 30-те години на XX век. През този период българското счетоводно законодателство е било под влиянието на немските школи. Не прави изключение и управленско счетоводство. Твърди се, че по това време съществува школа от автори, които посвещават изследванията си на калкулационната теория. Напр. Д. Добрев, който е привърженик на тази школа, твърди: „Калкулацията е метод за изчисляване на костуеми стойности.“⁵ Той подчертава една от основните разлики между счетоводството и калкулацията е насочеността във времето – докато счетоводството отразява информацията за минало време, то калкулацията е насочена към бъдещи планови действия.

Постепенно започват да се формулират основните функции на калкулативното счетоводство, а впоследствие и на управленското: прогностична, аналитична, информационна и контролна функция.

В края на 40-те и началото на 50-те години на миналия век в България се утвърждават нови обществени отношения, основаващи се на държавната собственост върху средствата за производство. Обществената собственост върху тези средства променя характера на производствените отношения

³ Трифонов, Т. Управленско счетоводство. София: Сиела, 1998, с. 15.

⁴ Павлова, М. Управленско счетоводство. В. Търново: ЛБМ Инвест, 2010.

⁵ Добрев, Д. Учение за отделното стопанство. С., 1941, цитирано по Павлова, М. Управленско счетоводство. В. Търново: ЛБМ Инвест, 2010.

в съответствие с развитието на производителните сили. Всичко това предопределя и промяната в ролята и значението на счетоводството в условията на планово развитие на икономиката. Създаваната по счетоводен път информация не се използва за вземането на решения от различни групи потребители, а е насочена към упражняване на контрол върху опазването на социалистическата собственост, изпълнението на плана и снижаване себестойността на произвежданата продукция. През този етап от развитието на счетоводството в България счетоводната информация се използва предимно за съставяне на планове и прогнози относно бъдещото развитие на предприятията от отделните отрасли и осъществяване на контрол върху държавните предприятия в рамките на националната икономика. Основен потребител на информация от финансовите отчети е социалистическата държава, която много често налага счетоводителите в предприятията освен елементите на годишния финансов отчет да съставят множество статистически и други справки, които по необходимост да бъдат представяни на съответните държавни органи.

Важно е да се подчертае, че до края на XX век в България водещо е финансовото счетоводство, разискват се основните проблеми, обясняват се понятията в сферата, обсъжда се правната регулация. След това обаче настъпилите изменения в ролята и значението на счетоводството в условията на планова икономика предизвикват съществени промени, засягащи както теоретичните основи на счетоводството, така и практическата реализация на отделните счетоводни способности. 50-те години на XX век се характеризират с насочване на вниманието на счетоводителите и ползвателите на управленска информация към класифициране на разходите с цел изчисляване на печалбата и осъществяване на контрол, използване на бюджетирането и прилагане на различни методи за калкулиране.⁶ В обобщение може да се посочи, че това е моментът, в който се извършва преход от разходното към управленското счетоводство.

Както беше отбелязано, докато в развитите страни за управленско счетоводство се говори още в началото на XX век, в България то се обособява като научна дисциплина на много по-късен етап. Промените в икономическия и политически живот през периода по времето на прехода към пазарна икономика дават тласък за развитието на не толкова познатото в страната ни направление на счетоводството, а именно – управленското счетоводство. Редица автори публикуват свои разработки и статии върху управленския счетоводен анализ, сред които: В. Ранков, Ал. Георгиев, Т. Трифонов, М. Павлова, Б. Йонкова и други. Със своите трудове те допринасят за разясняване същността на управленското счетоводство, за неговите функции, задачи, отделя се особено внимание на класифицирането на разходите.

Поставени са основните акценти в управленската счетоводна наука:

➤ Управленското счетоводство използва и обработва данни от счетоводната система, в частност финансовото счетоводство. В резултат на това то предоставя информация на вътрешни на предприятието потребители. Тази информация спомага процеса на управлението на предприятието.

➤ Управленското счетоводство има за цел да направи задълбочен анализ на приходите и разходите в едно предприятие.

➤ Основна насока е калкулирането на себестойността на продукцията и услугите.

➤ За да се осъществи връзката между стратегическо и оперативно управление, са нужни подходящи методи за анализ на фактически и планови данни.

➤ Чрез обработената информация се създава нужната база за формулиране на адекватни стратегии на предприятието, планиране, контрол, оптимално управление на ресурсите, установяване и предвиждане на приходи и разходи.

➤ Обособени са функциите на управленското счетоводство: планиране и бюджетиране; подпомагане вземането на решения; остойностяване на продуктите и услугите; контрол на дейността.

След като е поставен фундаментът на управленското счетоводство с неговите принципи и е разяснена неговата същност, то се обособява като самостоятелна научна дисциплина. От този момент на управленското счетоводство предстои да бъде усъвършенствано и да възприеме вече изпитани методи и практики, за да може то да се утвърди не само като теория, но и да се наложи като практика в предприятията.

⁶ Павлова, М. Управленското счетоводство – минало, настояще и бъдеще (ретроспективен поглед). – Български счетоводител, 2009, № 6, с. 12.

За да стане това, е нужно да се следват следните насоки за развитие на управленското счетоводство:

➤ Запазване на традициите. Необходимо е да бъдат запазени традициите от българското счетоводно законодателство и практика. При разработването на всяка научна дисциплина трябва да се има предвид миналият опит и практика, които са се налагали в страната.

➤ Заимстване на научни достижения и практики. Управленската счетоводна теория и практика възниква и се развива на по-късен етап в България, в сравнение с останалите страни от Западна и Северна Европа. Ето защо е нужно в българската практика да се заимстват вече изпитани методи, които да бъдат съобразени с икономическото развитие на стопанските единици в страната ни.

➤ Насочване на вниманието към стратегическото управленско счетоводство (управленско счетоводство за стратегически решения⁷).

Тъй като вече утвърдените методи на традиционното управленско счетоводство срещат както много привърженици, така и противници, все повече започва да се акцентира на стратегическото управленско счетоводство. То по своята същност е направление на управленското счетоводство, като освен че допълва постиженията в областта на управленската счетоводна наука и отменя някои от вече приетите постулати.

За съжаление, проучванията в практиката сочат, че нов инструментариум, свързан с управленското счетоводство, трудно може да се наложи и често е отхвърлян. Въпреки че напоследък са изготвени много инструменти, които допълват управленската счетоводна теория, като например, калкулиране по преки разходи и бюджетиране и са навлезли широко в практиката, все още в страната продължават да се използват традиционни методи. Като причини за това могат да се посочат както преобладаващата роля на финансовото над управленското счетоводство, така и недостатъчната подготовка на управленските счетоводители относно практическото прилагане на новите инструменти.⁸

Заклучение

В условията на бързоразвиващи се иновации и технологии, ограниченост на материални и трудови ресурси, глобализация и нарастваща конкуренция е необходимо всяка стопанска и нестопанска организация да търси възможно най-ефективни начини за управлението на своите ресурси. Освен това трябва да се търсят алтернативни стратегии за постигането на стратегическите цели. Това може да се постигне чрез управленското счетоводство, както и неговото направление – стратегическото управленско счетоводство. Основна цели са улесняване на управленския персонал при взимането на адекватни решения, съобразени както с вътрешната, така и с външната среда на организациите. Въпреки че професията на управленския счетоводител все още не се е утвърдила напълно, все повече и повече малки, средни и големи предприятия в България се ползват от услугите им. Това е стъпка към развитието не само на отделните стопански единици, а като цяло към подобряване на бизнес средата в страната ни.

ЛИТЕРАТУРА

1. **Анкова, И.** Развитие на управленското счетоводство. Годишник на СУ „Св.Климент Охридски“, Стопански факултет, 2015. // **Ankova, I.** Razvitie na upravlenskoto schetovodstvo. Godishnik na SU „Sv. Kliment Ohridski“. Stopanski fakultet, 2015.

2. **Анкова, И.** Управленско счетоводство в агропромишлен холдинг. София: Авангард Прима, 2015. // **Ankova, I.** Upravlensko schetovodstvo v agropromishlen holding. Sofiya: Avangard Prima, 2015.

3. **Велева, М.** Исторически път и перспективи за развитие на закононото регулиране на счетоводството в България, 2015. // **Veleva, M.** Istoricheski pat i perspektivi za razvitie na zakonovoto regulirane na schetovodstvoto v Balgariya, 2015.

⁷ **Павлова, М.** Управленско счетоводство за изработване на стратегически решения. – Български счетоводител, 2009, № 19, с. 11.

⁸ **Кръстева-Христова, Р.** Професията на управленския счетоводител – европейски и национални аспекти, 2011.

4. **Генов, Г. и др.** Теория на счетоводството. Варна: ИК Стено, 2005. // **Genov, G. i dr.** Teoriya na schetovodstvoto. Varna: IK Steno, 2005.
5. **Йонкова, Б.** Управленско счетоводство, 2006. // **Yonkova, B.** Upravlenko schetovodstvo, 2006.
6. **Кръстева-Христова, Р.** Професията на управленския счетоводител – европейски и национални аспекти, 2011. // **Krasteva-Hristova, R.** Profesiyata na upravlenkiya schetovoditel – evropeyski i natsionalni aspekti, 2011.
7. **Павлова, М.** Теория на счетоводството. София, 2010. // **Pavlova, M.** Teoriya na schetovodstvoto. Sofiya, 2010.
8. **Павлова, М.** Управленско счетоводство. В. Търново: ЛБМ Инвест, 2010. // **Pavlova, M.** Upravlenko schetovodstvo. Veliko Tarnovo: LBM Invest, 2010.
9. **Павлова, М.** Управленско счетоводство за изработване на стратегически решения. – Български счетоводител, 2009, № 19. // **Pavlova, M.** Upravlenko schetovodstvo za izrabotvane na strategicheski resheniya. – Balgarski schetovoditel, 2009, № 19.
10. **Павлова, М.** Управленското счетоводство – минало, настояще и бъдеще (ретроспективен поглед). – Български счетоводител, 2009, № 6. // **Pavlova, M.** Upravlenskoto schetovodstvo – minalo, nastoyashte i badeshte (retrospektiven pogled). – Balgarski schetovoditel, 2009, № 6.
11. **Спасов, Д.** Счетоводство по българските земи. Издание на СА „Д. А. Ценов“, 2000. // **Spasov, D.** Schetovodstvo po balgarskite zemi, Izdanie na SA „D. A. Tsenov“, 2000.
12. **Трифонов, Т.** Управленско счетоводство. София: Сиела, 1998. // **Trifonov, T.** Upravlenko schetovodstvo. Sofiya: Siela, 1998.