

Тема: 1 Управленското счетоводство като научна дисциплина и практико-приложна дейност

В българския език наименованието управленско счетоводство се налага под влияние на английския бизнес език. Управленското счетоводство е сравнително ново направление в управленската теория и практика. Основни проблеми, с които се занимава управленското счетоводство:

- изследване на класификацията и динамиката на разходите и приходите;
- проследяване на зависимостта между обема на дейността, разходите, приходите, печалбата и на тази основа разкриване на възможности за оптимизиране на финансовите резултати;
- калкулирането на себестойността на продуктите и услугите и особения акцент тук е избор на подходящ модел и метод на калкулиране;
- проблемите на бюджетите, бюджетирането и бюджетния контрол;

За да разкрием мястото на управленското счетоводство в общата система на счетоводната теория и практика ще проследим на кратко историята и възникването на счетоводството. Като специфични фази в това развитие могат да се определят следните:

- книговодство – до определен момент счетоводството се развива самостоятелно без да се базира на някаква икономическа теория, а изцяло на основа натрупани по емпиричен път умения. Книговодството е най-ранната фаза в развитието на счетоводството, който се изразява в регистрация на стопанските операции.

По времето на Ренесанса икономическия живот има разцвет и се поражда необходимостта натрупания опит в счетоводството да намери израз в теоретични принципи и правила. Нещо повече по време на първоначалното натрупване на капитал се появяват първите дружества на акционерна основа. Нужна е информация за акционерите, кредиторите, за държавата и т.н. за финансовото състояние на тези дружества. Така се появило финансовото счетоводство, което е насочено именно към създаването на тази информация за външни потребители. При утвърдили се индустриален капитализъм производствените и търговски предприятия стават по-големи и към счетоводните отчети се предявяват нови изисквания по-точно за повече информация на приходите, разходите, производството, продукцията, продажбите, себестойността, центъра на тежестта пада върху изчисляването на себестойността като се избере най-подходящ способ. Целта е внимателно да се привлече от най-ефективните дейности.

Този период се нарича разходно или калкулационно счетоводство – това счетоводство не омаловажава значението на финансовото счетоводство, а го допълва. И двете системи дават възможност за строг контрол върху дейността на предприятието. В средата на 20-ти век необходимостта от още по-ефективно управление на предприятието довежда до появата на управленското счетоводство като нова област в счетоводната теория. В различни страни то има различни наименования. В много отношения е доразвитие на разходното или калкулативно счетоводство, но в никакъв случай не е продължение на калкулативното счетоводство, а нова счетоводна наука, в която в теоретичен аспект използва нови методи и действия. В практически аспект прилага нови подходи и критерии например: изследване на разходите по центрове на отговорност. Целта на управленското счетоводство е друга в сравнение с разходното счетоводство, а именно изработване на оптимални управленчески решения в различни аспекти на дейността на предприятието. Някои теоретични източници очертават и пета фаза в развитието на счетоводството – социално счетоводство, което е призвано да осигури информация за социалните аспекти на дейността на стопанските единици.

Във връзка с проблемите на опазване на околната среда. Основни фази развитието на счетоводството са: книговодство, финансово счетоводство, разходно или калкулативно счетоводство, управленско счетоводство и социално счетоводство.

Тема №2: Управленското счетоводство и информацията

Управленското счетоводство, от една страна, ползва информацията, а от друга я създава. Естествено това създаване на информация става чрез обработка на данни, факти. Например данни с отразените количества, цени, обеми на доставки, които се съдържат на доставките във фактури, като се натрупват и обработват от счетоводната система, така данните се преобразуват в информация за източниците на доставки, за направените разходи и т.н. В този смисъл финансовото и управленско счетоводство са едни от най-важните съставки от управленческата информационна система, наред с маркетинга, личния състав, качествения контрол и т.н.

Например данните за клиентите се поделят между маркетинга и счетоводната система, а данните за персонала между личния състав и счетоводната система.

Видове информация - в управленската информационна система могат да се разграничат на: финансова, нефинансова, количествена, качествена. Тези четири типа информация могат да бъдат използвани както във финансовото, така и в управленското счетоводство на нейната основа да се изгражда завършена картина на дейността на предприятието. В управленското счетоводство например е много важно количествената информация да се съчетава с качествената, тъй като управлението е оценъчен процес, а от друга гледна точка информацията може да бъде разграничена на: стратегическа, тактическа и оперативна.

Стратегическата информация се използва основно във висшия ешелон на управлението, за да се определят цели, ресурси и политики за постигане на целите. Управленското счетоводство има задача за осигуряването им, тъй като основните източници са външни за предприятието. Тактическата информация се отнася за по-кратък времеви период, тя е по-точна и нея я създава както управленското счетоводство, така и финансовото счетоводство. Оперативната информация е вътрешно и много точно фокусирана и прецизна, голям дял от нея се създава от управленското счетоводство. Например спестени разходи, изчисляване на разходи за ранно пенсиониране.

В предприятията дори когато са по-големи често разграничаването между стратегическа, тактическа и оперативна информация не може да бъде разграничено. Потребителите и на трите типа информация могат да са едни и същи. Предназначението на управленското счетоводство не е насочено към да конкретизира какви цели може и трябва да си постави предприятието, а чрез информацията която създава в очертаните аспекти да съдейства за целеполагането и за постигане на стратегическите цели, което на свой ред тактиката и операциите то трябва да съдейства. Това многообразие от информация да бъде използвано ефективно за целите на управлението. Потребителите на информация се делят на вътрешни и външни.

Управляващите предприятието и персонала са вътрешните потребители, а доставчиците, клиентите, заемодателите, широката публика са външните потребители на счетоводна информация. Собствениците се отнасят и към двете групи.

Информацията за външните потребители се изразява основно от финансовото счетоводство, а информацията за вътрешните потребители от управленското счетоводство. От тук произтича и необходимостта от управленско счетоводство.

Тема:3 Финансово и управленско счетоводство – съпоставителна информация

Финансовото и управленското счетоводство са две основни направления на счетоводствения процес между тях има много общи черти, но и много различия.

Първа обща черта и на двата типа счетоводство са: много важни елементи на управленската информационна система и между тях съществуват много тясна интеграция. Например на управленското счетоводство са му необходими актуални данни за приходите и разходите, които се получават от финансовото счетоводство. Чрез воденето на съответните сметки за приходи и разходи, от друга страна, във финансовото счетоводство трябва да се

използва подходящ метод за калкулация, например обосновката и избора на такъв метод е в обхвата на управленското счетоводство.

Друга обща черта е, че много случаи и двете подсистеми използват едни и същи източници на информация, но за различни цели. Например и двете системи се интересуват за движението на паричните средства, за приходи, за разходи и др. Общото е, че двете счетоводства използват изчислителни процедури, че и финансовото, и управленското счетоводство своите специфични потребители на информация.

Различия:

-по отношение на потребителите на информация за финансовото счетоводство са външни, а за управленското счетоводство са вътрешни;

-вида на счетоводната система при финансовото счетоводство се използва системата на двустранното счетоводно записване. Управленското счетоводство също може да използва двустранното записване, но неограничено, самото то често и широко прилага различни не счетоводни похвати за набиране на данни и информация;

Финансовото счетоводство е регламентирано от стройна достатъчно развита нормативна уредба Закон за счетоводството и счетоводни стандарти спрямо управленското счетоводство няма никакви регламентиран специални изисквания и основната причина за това е, че продуктът на управленското счетоводство е насочен за вътрешно потребление. Следователно е специфичен за всяко предприятие. Но разбира се във всяко едно предприятие може и се разработва съвкупност от вътрешни нормативни документи – правилници, указания, инструкции, нормативи за признаване на разходи, правила за признаване на приходи, правила за оценка на активи, има едно ограничение в това отношение и то е свързано с полезността на създаваната от управленското счетоводство информация. Служителят, който изготвя управленската счетоводна информация първо трябва да прецени каква точно информация е нужна на получателя на доклада, който той изготвя, и след това трябва да избере подходящите процедури, методи, концепции при създаването на информацията, чрез които може да се реши проблема. Полезната информация създавана от управленското счетоводство е такава, ако отговаря на критерии – уместност, разбираемост, своевременност, обективност, надеждност и евтиност. Уместна е онази информация, която съответства на целта, на причината на проблема, заради който се събира. Предоставянето на информация, която няма нищо общо с конкретния проблем, не само че коства излишни разходи на ресурси, на време, но може да доведе до погрешни решения. Информацията, създавана от управленското счетоводство трябва да е разбираема. Това означава да се отчете и обстоятелството, че субектите, които ще я ползват в много случаи изпълняват нефинансови функции, т.е. тя трябва да стига до тях чрез използване на подходящи способности за комуникация. Информацията създавана от управленското счетоводство трябва да е и своевременна. Разбира се критерият своевременност трябва да се преценява през призмата на това дали тази информация е със стратегически характер, с дългосрочни насоки, дали е с оперативен характер. Критични са онези доклади, които са свързани основно с оперативните решения. Например закъсняла информация за динамика на разходите в различни аспекти няма да позволи да се реагира своевременно за очертаващ се преразход. Освен своевременна информацията трябва да бъде обективна, т.е. управленското счетоводство е насочено към бъдещето, доколкото подпомагането за вземане на управленски решения за бъдещето. В този смисъл не трябва да се допускат субективни оценки при създаването на информацията. Но от друга гледна точка, това е неизбежно, защото информацията се създава от хора, а и самото управление не е безличен процес, то също се изпълнява от хора, затова тези субекти трябва да са добре мотивирани. Информацията в управленското счетоводство трябва да бъде и надеждна в смисъл да не е излишно подробна, но да е достатъчно прецизна. Накрая всички изброени критерии за полезността на информацията, създавана от управленското счетоводство, намират израз в цената на тази информация. Цената на информацията, създавана от управленското счетоводство, може да бъде явна и скрита. Явната произтича от разходите за външни консултанти, от разходите за софтуер. Скрытата цена са онези разходи на време, на усилия, на труд, които правят екипите вътре в предприятието, защото алтернативно те биха могли да бъдат използвани за друго. От гледна точка на областите, в които се използват създадената информация също има съществени различия

между финансовото и управленското счетоводство. Финансовото счетоводство чрез съставянето на финансов отчет трябва да показва точно имущественото и финансово състояние към даден момент и промените в него спрямо предходни периоди. Управленското счетоводство създава информация за най-различни насоки на дейността на предприятието и тя е насочена към бъдещето. Вътрешните отчети и доклади, които създава управленското счетоводство може да се използва от всеки един член на управленския екип на всяко едно ниво. Друго поле на различие е честотата на съставянето на отчетите. Обикновено финансовото счетоводство създава финансовите отчети годишно, а когато е необходимо и тримесечно. Управленското счетоводство съставя доклади и други документи при необходимост без точно определени периоди. Има и други общи черти и различия. Финансовото счетоводство създава документално обоснована информация, докато при управленското счетоводство има елементи на субективизъм, което може да повлияе на достоверността на информацията предоставена от него освен това управленската счетоводна информация има много широк обхват засяга всички сфери и при нея има и качествени оценки, при които субективизмът е неизбежен.

Тема №4: Управленското счетоводство и управлението на предприятието

Управленското счетоводство е нова научна дисциплина. В развитите страни се появява в първата половина 20 век, а в България по време на прехода към пазарна икономика. Акцентът при него се поставя върху използване и обработка на данни от счетоводната система, така че да се получи информация за вътрешните потребности на управлението на предприятието. Изисква се прилагането на подходящи методи за обработка на тези фактически, а също и на прогнозни планови данни, за да се подпомогне целеполагането и вземането на управленските решения и да се осъществи нужната връзка между стратегическото и оперативното управление. трудно може да се даде дефиниция за управленското счетоводство с едно изречение. Най-общата и широка дефиниция би могла да бъде, че то създава фундамента за избора или за вземането на управленските решения за дейността на предприятието. По-точно то трябва да открие представи и интерпретира нужната информация в следните насоки – формулиране на стратегии, планиране и контрол на дейността, вземане на управленски решения, оптимално управление на ресурсите на предприятието, опазване на активите на предприятието, установяване на разходите за различни дейности, предвиждане на текущи разходи и приходи, предвиждане на бъдещи разходи и приходи, оценка на изпълнението на работата на предприятието в различни аспекти чрез съпоставка на фактическа с планова информация.

Финансовото счетоводство има изключително голямо познавателно значение, но тъй като отразява минали факти и процеси, то не може да промени техния ход. Управленското счетоводство в този смисъл е много по-близо до управлението в сравнение с финансовото счетоводство. То обслужва управленските функции в процеса на планиране например управленското счетоводство подпомага разработването на планове за бъдещото развитие като осигурява нужната информация относно изгодата от различните произвеждани продукти, от техните продажби, от това на какви пазари се продават, при какви цени. Тази информация е много полезна за оценка на инвестиционни алтернативи, също за оценка на миналото развитие, за да се очертаят насоки за бъдещето, особено полезно е с тази информация управленското счетоводство за бюджетирането и за координацията на краткосрочните планове на предприятието и съставянето на генералния, общия план за развитието. Във функцията контрол управленското счетоводство подпомага осъществяването на контролиращите действия, чрез изготвяне на отчети и сравняването на фактически или изпълнени с планирани задачи по сектори, отдели, центрове на отговорност. Центровете на отговорност е отделен сегмент от структурата на предприятието под ръководството на мениджър, който отговаря за изпълнението на задачи. В този смисъл задачата на управленското счетоводство е да създаде и развие вътрешна отчетна структура, която е адаптивна към организационната структура на предприятието.

По отношение на комуникацията управленското счетоводство подпомага функциите на комуникация като осъществява връзка между различни мениджъри и организационни звена и

така се установяват детайли, които позволяват по-добро бюджетиране, по-добро управление на активите и т.н. По отношение на мотивацията управленското счетоводство позволява не просто свързване на отчетна информация с планова и съпоставка между тях, а позволява да се разкрият потенциални проблеми на организацията и по този начин да се поставят цели, които по-добре мотивират персонала. Управленското счетоводство има съществена роля и за ефективното управление на предприятието, то съдейства ресурсите да се разпределят по оптимален начин, така че конкурентноспособността на предприятието да се поддържа на нужното ниво.

Управленското счетоводство има също голяма роля при вземането на управленските решения. Този процес преминава през етапите търсене и обособяване на алтернативи, оценка на алтернативи, осъществяване на избраната алтернатива и непрекъснат контрол. Смята се, че управленското счетоводство има най-голям принос чрез набирането на входни данни на етапите оценка на алтернативи и контрол. При оценката на алтернативи управленското счетоводство трябва да предложи система от финансови критерии, да подкрепи или да потвърди дадено управленско решение, но самото вземане на решение се осъществява от управляващите и те носят отговорността за него. По отношение на контрола управленското счетоводство трябва да е в състояние да отговори на въпроса “Колко?“, във всеки един момент. Вторият въпрос “Кой?“, кой носи отговорността за загуба, защо нещо работи добре а нещо е неуспешно. Управленското счетоводство осигурява количествена оценка на положителните и отрицателните аспекти на взетите управленски решения. Най-съществените направления в развитието на управленското счетоводство са : изучаване на видовете разходи във всички възможни аспекти, изследване на динамиката на разходите и приходите спрямо обема на дейността, избор на метод за калкулиране себестойността на продукцията и услугите, финансово-счетоводно планиране и контрол и по-точно бюджетиране. На-съвременният етап управленското счетоводство се влияе много от насоките на развитие на управлението на предприятието. Едно от тези нови направления в развитието на системата на предприятието се смята системата just in time това е система, която осигурява необходимите входни ресурси само при наличието на търсене. При тази система операциите са разделени на два основни типа – такива, които добавят стойност и такива, които не добавят стойност. Усилията на управлението трябва да са насочени именно към втория тип операции, които не носят стойност, и по възможност те да бъдат елиминирани. Друга също много навлязла система е total quality management поддържането на качество коства разходи по предотвратяване на лошо качество, разходи по оценяване за да се поддържа качеството, разходи по отстраняване на проблеми с качеството, разходи за отстраняване на проблеми с качеството констатирани от клиента. Традиционните техники за управление на качеството са свързани с дейността на отдела по качество с повече контрольори и т.н. Новият подход се основава на виждането че всяка структурна част на предприятието има свои клиенти без значение дали са вътрешни или външни с техните изисквания за качество и трябва да се намери начинът да се изпълнят тези изисквания в подхода към общо качество на изхода на системата. Това предполага система за управление на качеството средства за оперативен контрол и работа в екип. Управленското счетоводство трябва да се съобразява с тази концепция за управление на качеството, основаваща се на разбирането за взаимното влияние и въздействие между отделните части на дейността и отделните лица. Теорията на ограничението представлява третият съвременен подход за който управленското счетоводство трябва да дава информация за така наречените или ограничени места.

Тема №5: Класификация на разходите

Всяка стопанска дейност е съпроводена с извършване на разходи. Те трябва да бъдат задълбочено анализирани, за да могат да се оптимизират и управленските решения във връзка с тях. Разходите съгласно международните счетоводни стандарти са намаления, или пък загуби във входа на обичайната стопанска дейност. Разходите могат да се изследват в два основни аспекта. От една страна, като резултат от изразходването на материални, трудови и финансови ресурси в хода на протичащата в предприятието дейност. От друга страна, те могат да бъдат разглеждани като основен фактор, от който зависи финансовият резултат на предприятието,