

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА ЗА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО: МИТ ИЛИ РЕАЛНОСТ

Счетоводната политика на предприятието е важен инструмент, с помощта на който се организира и представя информацията в годишния финансов отчет. В зависимост от целите, които ръководството на предприятието си поставя, то може да избере различни варианти на счетоводна политика, за да ги реализира. Това от своя страна може да доведе до изкривяване и дори до манипулиране на финансовия резултат на предприятието. За целите на управлението все по-важно значение придобива получаването на свое-временна и по-детайлна информация, която обаче не може да се получи от финансовото счетоводство, а може да се осигури от управленското счетоводство. Оттук се повдига и въпросът за необходимостта от разработване и прилагане на счетоводна политика за управленското счетоводство, тъй като една и съща счетоводна политика не може да реализира различните цели на двете счетоводства. Във връзка с това поставената цел е да се изяснят причините за разработване на счетоводна политика за управленското счетоводство, какво съдържание се влага в това понятие и да се изведат разликите ѝ спрямо счетоводната политика за финансовото счетоводство.¹

JEL: M41

Ключови думи: счетоводна политика; финансово счетоводство; управленско счетоводство; управленска счетоводна политика

При пазарната икономика значително се променят условията, при които предприятията осъществяват своята дейност. Тяхната конкурентоспособност зависи до голяма степен от изградената система за вътрешноинформационно осигуряване на управляващите дейността на стопанския субект, в който се води счетоводство. Общопризнат факт е, че счетоводството на предприятието трябва да се извършва в съответствие с определени правила. Проблемът е да се създаде такъв набор от правила, чието спазване ще максимизира ползата от воденето на счетоводството. При това под „полза“ се има предвид

* ИУ – Варна, катедра „Счетоводна отчетност“, aneliya_galinova@ue-varna.bg.

¹ Aneliya Atanasova. ACCOUNTING POLICY OF MANAGEMENT ACCOUNTING: MYTH OR REALITY. *Summary:* The corporate accounting policy is an important tool for organizing and presenting the information in the annual financial statements. Depending on the goals set by the corporate management various options of accounting policy could be selected, in order to be implemented by the management. Therefore the corporate financial result could be distorted and even manipulated. For the management purposes, it becomes increasingly important to acquire timely and more detailed information that can not be obtained from financial accounting but can be provided by management accounting. Hence the question is raised of the necessity to develop and implement an accounting policy for management accounting because the same accounting policy can not achieve the different purposes of the two accounting systems. In this regard, the stated objective is to clarify the reasons for developing an accounting policy for management accounting, the meaning of this concept and its differences from the accounting policy for financial accounting. *Keywords:* accounting policy; financial accounting; management accounting; managerial accounting policy.

навременното създаване на финансова и управленска информация, нейната точност и полезност за широк кръг от потребители. Ето защо някои учени смятат, че „счетоводната политика е конституцията на предприятието, която определя правата и отговорностите на системата на счетоводството във връзка с формирането на информационните ресурси за мениджърите“ (Пушкарь & Щирба, 2010).

В действителност фундаментална основа за изграждане на счетоводната система на съвременния етап е счетоводната политика на предприятието, която до голяма степен определя и получените финансови резултати от неговата дейност. Основният недостатък на разработената и прилаганата в предприятията счетоводна политика е, че тя служи само за целите на финансовото счетоводство. Чрез нея не може да се създаде нужната информация, която да удовлетвори информационните потребности на мениджърите на различните нива за вътрешнофирмено управление - това може да се постигне със системата на управленското счетоводство.

Днес все по-важно значение за осъществяване на ефективно управление на предприятието придобиват елементите „планиране“, „бюджетиране“, „прогнозиране“, „анализ“ и „контрол“. Споделяме мнението на Н. Лоханова, че „в съвременната практика за управление и в практиката за представяне на отчетите все по-голямо значение имат показателите не само с финансов характер, но и нефинансовите показатели, които от различни позиции характеризират ефективността на бизнеса и са пряко свързани с икономическата сигурност“ (Лоханова, 2014). Сходно становище изразява и М. Сидорова. Според нея в рамките на възникващия стратегически подход за отчитане, анализ, планиране възниква необходимост от включване в счетоводната отчетност не само на показатели, характеризиращи финансовото състояние и финансовите резултати от дейностите, но и информация от нефинансов характер, например за риска от неизпълнение на изискванията за качество и икономическа безопасност, за социалните мероприятия, за промяна в енергоспестяващите технологии и др. (вж. Сидорова, 2013). Това изисква да се разработят методи за оценка на нови отчетни обекти като интелектуалния капитал и клиентската база, както и методи за калкулиране на себестойността на иновативните продукти, което от своя страна поражда необходимост счетоводната политика да дава възможност на управляващите предприятието да получават оперативна информация и от управленското счетоводство, за да могат да вземат информирани управленски решения.

Погрешно е разбирането, че счетоводната политика трябва да се разработва от предприятията само за да послужи за изготвянето и представянето на финансовите отчети. Подчиняването на цялата счетоводна политика само на тази единствена цел произлиза от неправилното разбиране на общите цели и основните задачи на счетоводството.

Посоченото становище се подкрепя и от М. Чиненов. Според него една от важните задачи при разработването на счетоводната политика е такава

изграждане на информационните процеси в организацията, което би осигурило допълване на финансовата отчетност с показатели, ориентирани към бъдещето на предприятието. Това не само ще осигури увеличаване на значимостта на финансовата отчетност, но и ще позволи да се повиши доверието на всички заинтересувани потребители към нея (вж. Чиненов, 2006). Г. Давидов също смята, че „счетоводната политика и организацията на счетоводството трябва да бъдат отправна точка не само за изготвяне на финансовите отчети, но и за ползване на данните при планирането на дейностите, за анализ и контрол на предприятието в периодите между отделните финансови отчети“ (Давидов, 2010).

На практика именно чрез управленското счетоводство се създава информация, ориентирана към бъдещето, и става възможно да се осъществи прогнозиране, планиране и бюджетиране. Това дава основание да се направи изводът, че освен информацията от финансовите отчети на мениджърите им е необходима по-подробна, аналитична и с прогнозна ценност информация, или за различните цели те се нуждаят от различни видове счетоводна информация. „Един вид информация се прилага за всички счетоводства“ (Maher, et al., 2011) не може да се използва, за да се реализират едновременно целите на финансовото и управленското счетоводство.

Счетоводната политика, разработена за финансовото счетоводство, не е тясно свързана с планирането и бюджетирането. Най-сериозният ѝ недостатък е нейната несвързаност с общия управленски процес. Ролята на счетоводната политика като модел на системите за отчетност, контрол и икономически анализ, а в по-широк смисъл – на цялата система за икономическо управление на предприятието, ни убеждава, че тези системи трябва да се развиват, като се акцентира върху целите на системата за управление, за да се постигне желаното ниво на развитие на предприятието. Това поражда необходимост при разработването на счетоводната политика ясно да се установят стратегическите, текущите и оперативните цели и задачи за развитие на предприятието, а също и на изучаването на действителните характеристики и особености на предприятието (спецификата на организационната структура на управление, структурата на производството, технологичния процес, вътрешно-производствените връзки и взаимоотношения) и на използването на получените знания за повишаване на ефективността на управление. Всичко това може да се постигне чрез създаването и прилагането на счетоводна политика за целите на управленското счетоводство.

Посоченото дотук показва, че пред счетоводната система възниква проблемът за интеграцията на различните видове счетоводства: управленско, финансово, социално и др. Заедно с отчитането и анализа на данните за извършените факти в стопанската дейност функциите на счетоводителя-аналитик се разширяват в посока към разработване и подготовка на прогнозна информация за бъдещите финансови резултати и насоки на развитие на стопанския субект. Във връзка с това може да се направи извод, че счетоводната

политика на предприятието е насочена към решаването на редица задачи, които могат да се разделят на:

- *формални* – ориентирани към външните потребители;
- *управленски* – ориентирани към вътрешните потребители (вж. Соколов, 2007).

Счетоводна политика за целите на управленското счетоводство - предпоставки и необходимост от нейното разработване

Сред изследователите и практиците в икономическата литература се води дискусия за мястото на управленското счетоводство в предприятието, за дела на финансовото и управленското счетоводство, както и по какъв начин счетоводството може да стане по-„управленско“. Факт е, че подчинявайки счетоводството към целите на данъчно облагане, се изкривява реалната картина за финансово-стопанските дейности и се налагат ограничения върху използването на информацията, генерирана от системата на счетоводството, за управление на предприятието (вж. Ключников, 2009). И именно инструментът на счетоводната политика позволява да се променят избраните методи за счетоводно отчитане, както и да се изберат такива методи, които дават възможност по-адекватно да се отразява в счетоводството имущественото състояние и финансовите резултати от дейностите. Следователно значителна част от задачите, свързани с осигуряването на мениджърите с необходимата информация, трябва да бъдат решавани с помощта на счетоводството.

Според редица автори (вж. Horngren, et al., 2014; Harrison, et al., 2012; Drury, 2011; Павлова, 2008) съществуват два вида счетоводство – финансово и управленско, предназначени в максимална степен да удовлетворят интересите на различните потребители на счетоводна информация. Принципите за тяхното водене обаче се различават съществено, което обуславя необходимостта от разработването на самостоятелна счетоводна политика за всеки вид счетоводство (Цыганова, 2014; Рыбакова, 2005). Счетоводната политика за целите на управленското счетоводство позволява максимален брой алтернативи, тъй като управленският подход предполага, че счетоводителят може да избира от неограничен брой елементи. В частта „оформяне и оповестяване на такава политика“ не съществуват никакви предписания.

Придържайки се към становищата на цитираните автори, може да се заключи, че управленското счетоводство се нуждае от собствена счетоводна политика. Това се дължи на следните причини (вж. Вахрушина, 2007):

1. Има значителни разлики в теорията и практиката на управленското и финансовото счетоводство - различни са не само правилата и методите за тяхното практическо водене, но също и масивът от входяща информация.

2. В управленското счетоводство могат да се покажат стопански операции на предприятието, които не са предмет на финансовото счетоводство – приходи, разходи, финансови резултати, които все още не са получени (напра-

вени), но се очакват в бъдеще (например в резултат на подписването на договори сега, които обаче изразяват бъдещи намерения), пропуснати ползи (неизползван капацитет) и др.

3. Масивът от входяща информация в системата на управленското счетоводство, предоставен на управленската отчетност, трябва да отговори на нуждите от информация за вътрешнофирмено управление. За тази цел в управленското счетоводство се създава бюджетно-прогнозна информация, нефинансова информация, данни в непарични единици, както и информация, която е важна за решаването на стратегически задачи в управлението.

В допълнение към изложеното информацията, създадена от финансовото счетоводство, се базира на МСС/НСС или GAAP, а тази от управленското – на полезността за управлението (вж. Fess & Warren, 1990). Или за разлика от управленската информация, която е субективна и ориентирана към процесите, информацията от финансовото счетоводство е обективна и ориентирана към правилата и счетоводните принципи. Друга съществена отличителна черта е, че финансовите отчети от финансовото счетоводство подлежат на оповестяване, докато управленските отчети и докладите, изготвени от управленското счетоводство, имат конфиденциален характер.

Изводът, който може да се направи, е, че управленското счетоводство има свои собствени цели, решава специфични проблеми, има собствен масив от първична информация, която се обработва по специален, уникален алгоритъм в съответствие с поставените задачи. От това следва, че основа за организацията на управленското счетоводство на предприятието е правилно съставената счетоводна политика, която е разработена, за да обслужва целите на управленското счетоводство.

В. Лень и В. Гливенко също посочват, че има два вида счетоводни политики - за финансовото и за управленското счетоводство. Според тях счетоводната политика за целите на финансовото счетоводство се регламентира и формира в съответствие с изискванията на законодателните актове по отношение на избора на вариант за водене на финансовото счетоводство на предприятието. Счетоводната политика за целите на управленското счетоводство от своя страна трябва да включва: вариант за отчитане на разходите, система за отчитане на разходите, метод за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността на продукцията, списък на центровете за отговорност и др. (Лень & Гливенко, 2014).

Други автори (Гуляев & Стеблцова, 2010) смятат, че счетоводната политика за целите на управленското счетоводство трябва да определя: неговите обекти, техните класификационни характеристики, момента на признаване, паричната стойност, пълнотата на формиране на производствената себестойност, установяването на финансовия резултат от продажбата на продукцията по центрове на отговорност и т.н.

Според Г. Давидов основната задача на счетоводната политика по отношение на финансовото счетоводство е да осигурява спазването на единни

изисквания при изготвянето на финансовите отчети и на нормативните финансови коефициенти с цел постигане на максимална привлекателност за инвеститорите, а по отношение на управленското (вътрешнофирменото) счетоводство – разработването на рационални системи за информационно осигуряване за вземане на управленски решения (Давидов, 2010).

Изложените становища показват, че взаимодействието на управленското счетоводство и счетоводната политика се постига на основата на приемственост и на пълноценното използване на първичната информация, които спомагат за поддържане на съгласуваност с нормативните изисквания към информацията като цяло, с еднократно използване на цялата изходна променлива информация в първичното отчитане, приближаване на отчетната оперативна информация до местата на вземане на управленски решения. По такъв начин се разработва единен подход за определяне на задачите, свързани с управлението и счетоводната политика на стопанския субект (Янковски & Мухарь, 2011).

Това означава, че „цялата приета съвкупност от методи за водене на управленското счетоводство (подобно на финансовата) трябва да бъде регулирана във вътрешен документ „Положение за управленската счетоводна политика“ (Сахчинская, 2010)”. Според Н. Сахчинска липсата на такъв документ значително намалява точността на информацията за истинското състояние на бизнеса на предприятието и свързаните с него перспективи, което води до погрешни оценки и управленски решения (в т.ч. и по подразделения на предприятието). Това от своя страна компрометираща разходите, финансовите и временните ресурси, които по-рано са били насочени към изграждане на системата на управленското счетоводство и отчетност (пак там).

Изборът и прилагането на рационална, икономически обоснована управленска счетоводна политика позволява да се влияе върху ефективността на използването на материалните, трудовите и финансовите ресурси, да се ускори оборотът на капитала, да се получат допълнителни вътрешни източници за финансиране на капиталовите инвестиции и текущите активи, да се подобри дивидентната политика, да се привлекат външни ресурси за разширяване на дейността. По този начин умело съставената управленска счетоводна политика се превръща в един от важните инструменти за управление на дейността на предприятието и за достигане на поставените цели на мениджмънта. „На практика всяка фирма има управленска счетоводна политика, но просто тя не винаги е оформена в отделен документ и може да се намира само в съзнанието на финансовия директор“ (Ларионова, 2005).

Съвременен разбирателен за концепцията „счетоводна политика за управленското счетоводство“ и нейните отличителни черти

Понятието „счетоводна политика за целите на управленското счетоводство“, означавано още като „управленска счетоводна политика“, е ново за науката и практиката, поради което към момента липсва консенсус и еднозначно

тълкуване на това понятие от страна на учените. Според Н. Панова „управленската счетоводна политика описва приетата от предприятието съвкупност от способности за водене на управленското счетоводство – първично документиране, стойностно отчитане, текуща групировка и окончателно обобщаване на фактите от стопанската дейност“ (Панова, 2008). Тази дефиниция съответства на разбирането за същността на счетоводната политика съгласно руската разпоредба. Тя е отъждествена с метода на счетоводство, което според нас е твърде ограничено и не отразява спецификата на счетоводната политика за целите на управленското счетоводство.

Други автори (Рыжова, 2014; Иванова, 2010; Гуляев & Стеблецова, 2009) също възприемат счетоводната политика за целите на управленското счетоводство като приетата от предприятието съвкупност от способности за водене на управленско счетоводство, осигуряващи възможност за вземане на ефективни управленски решения. По наше мнение тази дефиницията е твърде кратка и непълна. Едва ли само чрез избраните способности на водене на управленското счетоводство може да се създаде нужната информация, за да се вземат управленски решения. Не е конкретизирано какъв вид информация ще се създава от управленското счетоводство и как чрез счетоводната политика се реализират неговите основни функции: планиране, контрол и вземане на решения. Положителното в цитираната дефиниция е, че се акцентира върху една от основните функции на управленското счетоводство - вземането на управленски решения.

М. Кузьмина разглежда управленската счетоводна политика, като „съвкупност от регламентирани вътрешнофирмени процедури за обмен на информация, насочени към вземане на управленски решения за постигане на целите на организацията“ (Кузьмина, 2007). Това определение е твърде общо – в него се акцентира основно върху информационните функции на управленското счетоводство и върху възможностите на ръководството да взема решения. Не е посочено кои отдели и как трябва да обменят информация, какъв е видът на информацията, кой има право и на какви равнища да взема управленски решения.

Според някои автори (Osadcha & Yalyhina, 2015; Кондраков, 2012) счетоводната политика на управленското счетоводство е приетата съвкупност от способности за водене на счетоводството, за калкулиране на себестойността на продукцията (работите, услугите) и създаване на вътрешна отчетност с цел да се контролират и управляват дейностите на организацията. Те твърдят, че трябва да се вземат под внимание задачите, които са определени за управленското счетоводство, нивото му на развитие в предприятието, наличието на обосновани норми и нормативи за използването на ресурсите, на съществуващите и планирани за внедряване системи за контрол, на система на използваните ресурси, на системите за материално стимулиране на работниците, за крайните резултати от техните дейности и други особености от дейността на предприятието.

Според В. Ларионова „управленската счетоводна политика е документ, в който се определят правилата и регламентите на управленското счетоводство - конкретните принципи, основните условия, правилата и счетоводните практики, приети от предприятието“ (Ларионова, 2005). Тази дефиниция се доближава до разбирането за същността на счетоводната политика, регламентирано в МСС.

Н. Сахчинска (2010) и Т. Набойщикова (2009) възприемат счетоводната политика на управленското счетоводство като вътрешен регулиращ документ, задължителен за всички служители, които според служебните си задължения имат отношение към събирането, обработката, предаването и анализа на информацията за финансово-стопанската дейност на предприятието. Чрез нея се определят основните принципи на управленското счетоводство и се установява начинът на счетоводното отчитане на активите, пасивите и капитала, за да се вземат управленски решения. Положителните аспекти тук са, че счетоводната политика е изцяло вътрешен документ, т.е. създаден от самото предприятие за неговите вътрешнофирмени нужди без външна регулативна намеса; с него могат да боравят само определен кръг вътрешни потребители, или има конфиденциален характер; избраните начини за счетоводно отчитане са съобразени изцяло с целите на управленското счетоводство и следователно могат да се различават съществено от тези, избрани за финансовото счетоводство; създадената чрез счетоводната политика информация служи за вземане на управленски решения.

Един от най-добрите инструменти за изграждане на оптимални модели за управление на предприятието, средството на управленското счетоводство и информационната база за вземане на управленски решения е управленската счетоводна политика. Такова становище изразява М. Вигдорович, според когото „основната цел на формирането на управленската счетоводна политика се изразява в осигуряването на адекватно и стандартизирано отразяване в счетоводството и отчитането на особеностите на бизнеса на предприятието и на неговите подразделения“ (Вигдорович, 2007). Подобно е виждането и на М. Вахрушина, М. Каверин и А. Сафаров, които приемат за целесъобразно прилагането на инструмента на счетоводната политика за систематизиране и регулиране на управленското счетоводство.

Според М. Вахрушина счетоводната политика на управленското счетоводство е „свкупност от способности за водене на управленското счетоводство, които гарантират неговата непрекъснатост, приемственост и осигуряват изпълнението на възможностите на неговите елементи (бюджетиране, собствена отчетност, вътрешен контрол и управленски анализ) за целите на вътрешнофирменото управление на стопанските субекти“ (Вахрушина, 2007). Сходна е позицията и на Ю. Игошина. Тя смята, че „счетоводната политика на управленското счетоводство е свкупност от способности за водене на управленското счетоводство (управленска отчетност, бюджетиране, управленски анализ и контрол) за получаване на информация, насочена към вземане на управленски решения за постигане на целите на организацията“ (Игошина, 2011)

По наше мнение най-точната дефиниция, която обхваща всички специфични аспекти на счетоводната политика за управленското счетоводство, дава Е. Лялкова. Тя възприема тази политика като „съвкупност от способности за водене на управленското счетоводство, които допринасят за реализиране на възможностите на неговите елементи (бюджетиране, управленско счетоводство и отчетност, вътрешен контрол и управленски анализ) и за осигуряване на неговата приемственост и последователност. Управленската счетоводна политика – това е вътрешен инструмент на всяко предприятие, представляващ важно свързващо звено между мениджмънта и счетоводството на предприятието, чието използване позволява да се формира и преобразува първичната информация в такъв вид, който да отговаря на информационните потребности на мениджърите и собствениците на предприятието, позволявайки им да вземат адекватни управленски решения“ (Лялкова, 2007).

Въз основа на тази дефиниция могат да се направят следните изводи за същността на счетоводната политика за управленското счетоводство:

- съдържа начина на организация и правилата за водене на управленското счетоводство, с помощта на които се обработва и представя необходимата информация за вземане на управленски решения на различните нива на управление в предприятието;

- тя е вътрешен инструмент на всяко предприятие, т.е. не се подчинява на нормативни предписания, а ръководството на предприятието има свобода да избере правилата за отчитане на активите, пасивите и собствения капитал, съобразявайки се с особеностите на производствения цикъл, използваните технологии и др.;

- обхваща дейността на предприятието като цяло и по отделните му структурни подразделения;

- чрез нея се установява извършването на бюджетиране, планиране, вътрешен контрол и анализ;

- служи за реализиране на вътрешнофирмените цели на предприятието;

- синхронизира отчитането в отделните структурни звена;

- осъществява се въз основа на приемственост и последователност, т.е. по възможност тя се запазва и прилага за повече от един отчетен период;

- свързващо звено е между мениджмънта и счетоводството, т.е. чрез нея се реализират основните функции на двете системи;

- чрез нея се осигурява информация за собствениците/ръководството, която е извън законово изискваните данни за „вярно и честно“ оповестяване.

По този начин чрез счетоводната политика за управленското счетоводство се реализират целите, които са определени за управленското счетоводство, съобразявайки се с нивото на неговото развитие в предприятието, с наличието на норми и стандарти за използването на ресурсите, с действащите и планираните мерки за въвеждане на системата за контрол на използваните ресурси, със системите за материално стимулиране на работниците за получените резултати от тяхната работа и с други аспекти на дейността на предприятието.

Счетоводна политика за управленското счетоводство: мит или реалност

С помощта на следващата таблица се прави съпоставка между двете счетоводни политики, за да се покаже общото и различното между тях.

Таблица

Сравнителна характеристика между счетоводната политика за финансовото и за управленското счетоводство

Области за сравнение	Счетоводна политика за целите на финансовото счетоводство	Счетоводна политика за целите на управленското счетоводство
Цел	Да установи правилата за изготвяне и представяне на информацията в годишния финансов отчет	Да се определят правилата за изготвяне и представяне на необходимата информация на мениджърите на различните нива (управленските отчети, доклади и др.)
Обекти на счетоводната политика	Предприятието като цяло	Центровете на отговорност, отделните дейности, продукцията/услугите
Използвана счетоводна система	Финансово счетоводство	Управленско счетоводство
Нормативна база	Закон за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти (МСС/НСС)	Няма нормативни предписания
Период на прилагане	Отчетен период	Отчетен период
Одобряване	Утвърждава се от ръководството на предприятието	Утвърждава се от ръководството на предприятието
Оповестяване	Оповестява се	Не се оповестява. Има конфиденциален характер.
Потребители	Външни и вътрешни	Само вътрешни (мениджърите на различните нива и служителите, имащи такива правомощия)
Влияние на външната среда върху счетоводната политика	Въздействие оказва икономическата, социалната и политическата среда, в която функционира предприятието	Влияе се от конкурентната среда и от пазара

Въз основа на представеното в таблицата могат да се направят следните изводи:

Общото в двете счетоводни политики се изразява в разбирането, че счетоводната политика е съвкупност от методологически решения в областта на счетоводството, които са взети от ръководството на предприятието, т.е. то има свобода на избор. Тези решения определят по какъв начин ще се отчитат фактите на стопанския живот, урежда се начинът на признаване, на класифициране и оценка на стопанските операции. Следователно счетоводната политика е съвкупност от методологически решения, които определят съдържанието на информацията, предоставена на потребителите на финансовите отчети.

Счетоводната политика зависи от интересите на две групи потребители: външни и вътрешни. Според йерархията им водещи за предприятието са интересите, които имат собствениците и ръководството. Оттук и важният аспект на счетоводната политика - да осигури възможност за обективна и навременна информация на собственика (управителя), за да види резултатите на предприятието като цяло и по отделни структурните звена. Следователно целта на

счетоводните политики в процеса на водене на финансовото и управленското счетоводство е да се създаде оптимална, координирана и подредена информационна система за получаване на точна отчетност и за вземане на ефективни управленски решения, базирани върху нея.

Основните *разлики* могат да се очертаят по следния начин:

- Когато става въпрос за счетоводна политика за финансовото счетоводство, правилата могат да бъдат зададени от действащото законодателство, докато при счетоводната политика за управленското счетоводство те се определят единствено от мениджърския апарат на предприятието.

- Двете счетоводни системи като правило служат за различни цели. Ако целта на задължителното финансово счетоводство е контрол, в т.ч. външен, целта на управленското е вземане на информирани оперативни решения от ръководството.

- Чрез счетоводната политика за управленското счетоводство се създава информация, необходима на мениджърите на различните нива на управление на предприятието. Тя включва различни видове отчети и доклади, които отразяват вътрешнофирмена информация. Поради това тя е конфиденциална и достъп до нея имат само лица с такива правомощия. За разлика от нея чрез счетоводната политика за финансовото счетоводство се създават финансови отчети, които се оповестяват и ползват както от външни, така и от вътрешни потребители.

- Счетоводната политика за финансовото счетоводство е тясно свързана с юридическото лице и е една и съща за всички операции на предприятието, докато отличителна черта на счетоводната политика за управленското счетоводство е, че дава възможност да се използват различни варианти за оценка на стопанските факти и събития в зависимост от времето, подразделенията, насоката на бизнеса и дори от икономическия смисъл на отделните стопански операции.

Изводът, който може да се направи, е, че счетоводната политика в областта на управленското счетоводство не се подчинява на нормативни предписания относно нейното разработване, а ръководството на предприятието има възможност само да определя начина на планиране на дейността на организацията, етапите на бюджетиране, вземането на решения, формите и реда за документооборота, видовете отчети и периодичността на тяхното изготвяне и т.н. Счетоводната политика за управленското счетоводство трябва да включва не само описание на процедурите за вземане на решения, но и да посочва компетентните длъжностни лица, а също списък и съдържание на документите, които оформят подходящите решения. Разработената по този начин управленска счетоводна политика като съдържание и структура е индивидуална за всяка организация и представлява фирмена тайна.

На практика от правилно разработената счетоводна политика много зависят ефективността на управление на стопанската дейност на предприятието и стратегията за неговото развитие в дългосрочна перспектива. Счетоводната

политика в значителна степен определя идеологията на икономиката на предприятието за дълъг период и позволява да се засилят отчетно-аналитичните функции в управлението му. Тя дава възможност оперативно да се реагира на измененията, протичащи в производствения процес, ефективно да се приспособи производствената система към условията на външната среда, да се понижи икономическият риск и да се постигне успех в конкурентната борба. Както отбелязва М. Пятов, „... всички възможни икономически ползи, които фирмата може да получи от воденето на счетоводството, лежат в основата на счетоводната политика“ (Пятов, 2012). Следователно един от сложните информационни модели за управление на предприятието е счетоводната политика.

*

Теоретичното представяне на разгледания проблем дава основания за следните заключения:

- Необходимо е да се разработи счетоводна политика за управленското счетоводство, защото чрез нея се получава нужната информация за ръководството и могат да се реализират важните елементи: планиране, бюджетиране, анализ и контрол.

- Въпросът за същността и необходимостта от счетоводна политика за управленското счетоводство е изследван в трудовете на редица руски учени, но не се разглежда в български разработки. Въпреки че някои български автори (Аверкович, 2006) посочват в дефиницията за счетоводна политика връзката ѝ с управлението, понятието „счетоводна политика за управленското счетоводство“ (или „управленска счетоводна политика“) не се среща в българската теория и практика.

- Все още липсва консенсус сред учените по отношение на понятието „счетоводна политика в управленското счетоводство“, като различните автори влагат различно съдържание в него.

- Направеният сравнителен анализ показва, че счетоводната политика за управленското счетоводство се отличава от тази, създадена за целите на финансовото счетоводство.

Все по-засилените процеси на конкуренция между предприятията водят до необходимост от своевременна и по-детайлна информация за дейността на предприятието, която се осигурява от управленското счетоводство. Това изисква да се установят и въведат правила за неговото организиране и водене в предприятието, които се регламентират от счетоводната политика. За първи път идеята за счетоводна политика за управленското счетоводство възниква след 2000 г. и е разгледана в разработките на руските учени М. Вахрушина, Н. Кондраков, М. Кузмина и др. Отделни нейни елементи се прилагат първоначално в руската банковата сфера и в туристическите предприятия, а по-късно - в аграрните предприятия и в по-големите производствени предприятия. Днес в руската практика се предлагат и използват счетоводни софтуери и с

тяхна помощ се прилага и управленска счетоводна политика, с която се реализират целите на системата на управленското счетоводство. В българската теория и практика това понятие все още е ново и непознато.

Използвана литература:

Аверкович, Е. (2006). Счетоводна политика на нефинансовите предприятия. Свищов: АИ „Ценов“.

Вахрушина, М. (2007). Учетная политика для целей управленческого учета. – Бухгалтерский учет, N 23, с. 66-68.

Вигдорович, М. (2007). Как единая технология: Управленческая учетная политика предприятия. – Управление компанией, N 7, с. 43-47.

Гуляев, Н. & О. Стеблецова (2009). Учетная политика организации для целей управленческого учета по инновационно-инвестиционной деятельности в животноводстве. – Вестник Орловского государственного аграрного университета, N 2 (17), с. 36-39.

Гуляев, Н. & О. Стеблецова (2010). Объекты учетной политики управленческого учета. – Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, N 12, с. 41-44

Давидов, Г. (2010). Облікова політика: Навчальний посібник. Киев: Знання.

Иванова, Ж. (2010). Учетная политика для целей управленческого учета. – Проблемы современной экономики, N 4 (36), с. 149-155.

Игошина, Ю. (2011). Учетная политика для сельскохозяйственных организаций в целях управленческого учета. – Вестник Алтайского государственного аграрного университета, N 4 (78), с. 115-118.

Ключников, С. (2009). Методологические подходы к формированию единой учетной политики корпоративных структур в российской и зарубежной практике. – Вестник Сарагосского государственного социально-экономического университета, N 1 (25), с. 106-109.

Кондраков, Н. (2012). Учетная политика организаций на 2012 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета. Москва: Настольная книга главного бухгалтера.

Кузьмина, М. (2007). Формирование управленческой учетной политики. – Бухгалтерский учет, N 4, с. 73-77.

Ларионова, В. (2005). Построение системы управленческого учета в строительной компании. – Строительный эксперт, N 7, с. 12-24.

Лень, В. & В. Гливенко (2014). Бухгалтерський облік в Україні: основні теорії та практики. Киев: ЦНЛ.

Лоханова, Н. (2014). Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. – Інвестиції: практика та досвід, N 11, с. 12-13.

Лялькова, Е. (2007). Учетная политика в системе управленческого учета: методика. – Аудит и финансовый анализ, N 6, с. 1-32.

Набойщикова, Т. (2009). Учетная политика для целей управленческого учета в бюджетных учреждениях. – Вестник Волгоградского государственного университета, N 1 (14), с. 158-162.

Павлова, М. (2008). Управленско счетоводство актуална проблематика. Велико Търново: ЛБМ Инвест.

Панова, Н. (2008). Интеграция управленческого и бухгалтерского учета. – Финансовая газета. Региональный выпуск, N 3, с. 20-27.

Пушкаръ, Н. & Н. Щирба (2010). Теория и практика формирования учетной политики: монография. Тернополь: Карт-бланш.

Пятов, М. (2012). Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений. Велби: Проспект.

Рыбакова, О. (2005). Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. Москва: Финансы и статистика.

Рыжова, Л. (2014). Основные элементы разработки и внедрения учетной политики для целей управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях и ее роль в принятии решений по управлению организацией. – Экономические науки, N 9 (118), с. 125-128.

Сахчинская, Н. (2010). Управленческая учетная политика как основной источник информации о затратах предприятия. – Вестник Самарского государственного экономического университета, N 4 (66), с. 66-69.

Сидорова, М. 2013. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий (автореферат). Москва.

Соколов, А. (2007). Проблемы формирования учетной политики. – Экономический анализ: теория и практика, N 11, с. 12-17.

Цыганова, И. (2014). Формирование учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса организации. – Вестник ОГУ, N 4 (165), с. 16-20.

Чиненов, М. (2006). Подходы к формированию учетной политики организации. – Современный бухучет, N 12, с. 35-38.

Янковский, К. & И. Мухарь (2011). Управленческий учет. Москва: Питер.

Drury, C. (2011). Cost and Management Accounting: An Introduction, 7th edition. South-Western.

Fess, P. & C. Warren (1990). Accounting Principles, 16th edition. Cincinnati: South-Western Publishing.

Harrison, W., C. Horngren & M. Oliver (2012). Financial and Managerial Accounting, 3th edition. New Jersey: Prentice Hall.

Horngrén, C., M. Datar & V. Rajan (2014). Cost accounting: a managerial emphasis, 15th edition. USA: Pearson.

Maher, M., C. Stickney & R. Weil (2011). Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses, 11th edition. USA: South-Western College Pub.

Osadcha, H. & M. Yalyhina (2015). Management accounting in accounting policies of enterprise. – Науковий вісник Херсонського державного університету, N 15, с. 152-155.

6.II.2017 г.