

УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО - КЛЮЧОВ ФАКТОР ЗА ЕФЕКТИВНО УПРАВЛЕНИЕ НА ТРАНСПОРТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

Емилия Вайсилова

emvais@abv.bg

*ВТУ „Т. Каблешков”, София, 1574, ул. „Гео Милев” 158
БЪЛГАРИЯ*

***Ключови думи:** мениджмънт на транспортно предприятие, управленско счетоводство, планиране, анализ, изработване на решения, контрол.*

***Резюме:** Транспортните предприятия в България, в по-голямата си част, принадлежат към малкия и среден бизнес. За да се развият и оцеляват в съвременните икономически условия, същите следва да бъдат умело управлявани. Това изисква от мениджърите да владеят и прилагат ефикасни техники в управлението. За целта мениджърите следва да разполагат със сигурна и надеждна информация, относно осъществяваната дейност. Тази информация основно се осигурява от финансовото счетоводство. Същата, обаче не е достатъчна за изработването на уместни решения. Необходима е една планово-отчетна система, каквато всъщност е управленското счетоводство. Последното е свързано с изследване на приходите и разходите с оглед оптимизиране използването на ресурсите чрез планиране, контрол и анализ на дейността на предприятието.*

С настоящата разработка се цели да се изясни мястото, ролята и значението на управленското счетоводство за усъвършенстване управлението на стопанската дейност в транспортното предприятие.

ВЪВЕДЕНИЕ

Днес, с наложилата се турбулентност в икономическата среда, изискването за резултатно менажиране се превръща в сериозно предизвикателство и същевременно е решаващ фактор за функционирането и оцеляването на всяка организация. Това се отнася и за предприятията от транспортния сектор, като пълноправни стопански субекти. При такава икономическа действителност, развитието на транспортните предприятия в България, които в по-голямата си част принадлежат към малкия и среден бизнес, е в пряка зависимост от управленските умения на ръководството. За да се подобряват и поддържат икономическите резултати от дейността, е необходимо ръководителите на тези предприятия да прилагат успешни практики в мениджмънта. Те трябва да се стремят към непрекъснато усъвършенстване на отчетността, отразяваща протичането на дейността. И понеже последната се осъществява в пазарни условия, то този факт обуславя и някои специфични особености: потребността от транспортни услуги (било то товарни или пътнически) се определя не от управляващите, а от пазара; цените се определят от търсенето и предлагането; значение има рационалността на управленските решения. Все повече на преден план излиза необходимостта от оптимално управление на ресурсите с цел постигане на нужната конкурентоспособност.

Предвид изброените по-горе особености, както и необходимостта от оптимално управление на различните ресурси (материални, финансови, човешки), възниква и потребността за организиране в транспортното предприятие на една планово-отчетна система, каквато всъщност е управленското счетоводство. Последното е известно още като вътрешнофирмено счетоводство. Това счетоводство е необходимост за всяко предприятие, което иска да се развива и да оцелява в условията на динамично променящата се стопанска среда. Колкото по-добре е организирано то, толкова по-успешна е адаптацията на предприятието към нелеките пазарни условия, настъпили със световната финансова и икономическа криза. Основните области, в които в най-голяма степен са насочени усилията на управленското счетоводство, са процесите на анализиране, планиране, вземане на решение и осъществяването на контрол.

Основната цел на настоящият доклад е да представи голямата роля и значение на управленското счетоводство, за ефективното развитие на предприятията от транспортния сектор.

НАКРАТКО ЗА СЪЩНОСТТА НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО

За управленско счетоводство в България се заговори след като страната тръгна по пътя на пазарната икономика, т.е. след 1990 г. До този момент, развитие получава най-вече финансовото счетоводство, наричано още счетоводство на предприятието. Това е и причината счетоводството в нашата страна да се идентифицира именно с финансовото счетоводство. Въпреки, че изминаха над двадесет години, в които икономиката ни се развива в пазарни условия, все още в много голяма част от стопанските организации няма наложена се практика за обособяване и прилагане на управленско счетоводство. Това се отнася особено за предприятията от малкия и среден бизнес, към който принадлежат голяма част от транспортните предприятия.

В теоретичен план, за управленското счетоводство вече има доста разработки и от български автори и в този смисъл може да се твърди, че същото е достатъчно добре познато. Друг е въпросът, че в практиката това счетоводство е все още слабо застъпено. Поради тази причина, в разработката ще направим опит да изтъкнем практическите ползи от прилагане на управленските счетоводни модели.

Безспорен факт е, че счетоводството е една динамична система. В исторически план счетоводната теория и свързаната с нея практика, винаги са в процес на развитие и обогатяване с нови теоретични способности за решаване на практически казуси. И в тази връзка появата на управленското счетоводство (в средата на минали век) е един напълно естествен и закономерен процес. Поради това на този етап на развитие на родната икономика, е наложително прилагане на управленското счетоводство при управление на предприятието, в т.ч. и на транспортното.

Съвсем резонно може да се твърди, че управленското счетоводство е ключов елемент на управленската информационна система. Реалност е, че счетоводството е функция на управлението. Още през 1968 г. Маркс разглежда естеството на счетоводната функция в неразривна връзка с управлението на предприятието¹. По този въпрос има множество чуждестранни и български разработки. Според М. Димитров „счетоводството играе ролята на средство за управление, като обслужва с информация управленските функции”². В контекста на това твърдение е необходимо да се уточни, че управленското счетоводство е в много по-голяма степен близко до управлението.

В подкрепа на това твърдение може да се посочи и определението за управленско счетоводство, дадено в Официалната терминология на Института на управленските-експерт счетоводители във Великобритания (СИМА): „...неделима част

¹ Маркс, К., Капиталът, т. II, София, 1968, с. 299

² Димитров, М., Управленски мотиви в счетоводството, Варна, 1988, с. 31

от управлението, която е свързана с откриването, представянето и интерпретирането на информацията”³, като целта е: • изработване на управленски решения; • дефиниране на стратегия; • планиране и контрол на дейността; • опазване на активите на предприятието; • оптимално използване на ресурсите.

Същността на управленското счетоводство, много ясно се очертава в дефиницията за него, дадена от Комитета по управленско счетоводство при Американската счетоводна асоциация още през 1958 год.: „приложение на подходящи методи и постановки при обработката на фактическите и плановете икономически данни в предприятието, за да се подпомогне управлението при установяване на план за разумни икономически цели и разработването на рационални решения, с предназначение да се достигнат тези цели”⁴. От това определение се очертават четири елемента (плановите показатели, фактическите показатели, формулирането на цели и постигане на същите), чието свързващо звено е управленското счетоводство. Последното се проявява като връзка между настоящето състояние на предприятието и степента, до която то успява към даден момент да постигне плановете си показатели и да постигне поставените цели.

Към този вид счетоводство няма регламентирани специални изисквания, което произтича от факта, че неговия продукт е за вътрешно потребление и е специфичен за всяко предприятие. То снабдява мениджмънта на предприятието с нужната информация, предоставяйки я на точния човек, отговарящ за дадена дейност. В зависимост от потребностите, във всяко предприятие могат да се разработят инструкции, правила, указания за някои конкретни дейности, влизайки в обсега на управленското счетоводство. Единственото ограничение за управленското счетоводство е полезността на създаваната от него информация. За всеки конкретен проблем, следва да се преценява какви точно данни са необходими и кои са най-подходящите за ситуацията, методи и процедури.

РОЛЯ НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО ПРИ УПРАВЛЕНИЕТО НА ТРАНСПОРТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

Управленското счетоводство се изгражда над функциониращото в транспортното предприятие финансово счетоводство. Практически то служи не само за опознаване на вече протекли явления и процеси в стопанската дейност, но и за изследване и прогнозиране на бъдещи такива, с оглед обосноваване и вземане на уместни решения. Неговата решаваща роля е в подготовката на информацията за вземане на управленски решения за изпълнение на отделните функции в различните части на системата. Всичко това предполага и промяна в организационната структура на транспортното предприятие. Съществуват мнения⁵, че трябва да се обособят два счетоводни отдела в предприятието – финансово счетоводство и управленско счетоводство. Според нас такава структура е подходяща за големи корпорации. Подобна структура обаче би била нерационална, за малки и средни транспортни предприятия. По-скоро във финансово-счетоводния отдел следва да има специалисти, занимаващи се с финансово счетоводство и такива, изпълняващи дейностите на управленско счетоводство. При това управленските счетоводители следва да имат познания и в редица други научни области, като напр. в статистиката, математическото моделиране, иконометрията, теория на управлението и др.

³ CIMA, Management Accounting – Official Terminology, London, 1991, p. 9

⁴ Glautier П. & В. Underdown, Accounting Theory and Practice, 4 ed., 1991, цит. по Трифонов, Т., Счетоводен анализ на фирмата, ИК Сиела, София, 2000, с. 29

⁵ Личев, И., Б. Атанасов, Управленско счетоводство, Варна, 1997, с. 14

Поради факта, че управленското счетоводство е предназначено да подпомага управленския процес, неговата роля следва да се търси в контекста на основните управленски функции, а именно: планиране, контролиране и вземане на решения (отнасящи се за организирането, ръководенето и регулирането на дейността). На практика това са областите, в които в най-голяма степен са насочени усилията на управленското счетоводство и най-ясно проличава неговото значение за ефективното управление на предприятието.

В днешната икономическа реалност, никое транспортно предприятие не би просъществувало дълго, ако няма създадена система за планиране и контрол на дейността. За по-пълно изясняване ролята на управленското счетоводство в тази система, ще представим в схематичен вид цикъла на планиране и контрол (схема 1).

Представената схема се разглежда в два аспекта. Първият аспект е, че плановете се базират на целите. Това предполага и поява на трудности при препрещане на целите в процеса на планиране. Вторият аспект е, че планирането и контрола са свързани, т.е. планирането предполага контрола и обратно.

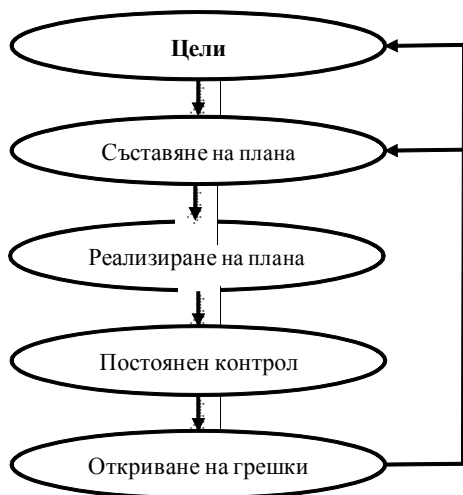


Схема 1. Цикъл на планиране и контрол

Основният момент в управленския процес, в конкретно транспортно предприятие, е подготовката на информация за планиране и контрол. Именно управленското счетоводство подпомага процеса на планиране, като при изработването на плановете за бъдещо развитие осигурява информация за това какви транспортни услуги да се предлагат, на каква цена и на какви пазари. Тази информация се използва за оценяване на предложенията за капиталови разходи. Чрез прилагане метода на критичната точка, е възможно разглеждане на редица процеси и въз основа на това изготвяне на информация за определяне на цените на транспортните услуги, за планиране на превозите и др.

Значимо е мястото на управленското счетоводство в бюджетирането. Процедурите и предписанията при изработване на бюджета на отделните звена и главния бюджет на предприятието се изготвят от управленските счетоводители. Те планират размера на отделните разходи, изготвят калкулация на транспортните услуги, определят разходите за функциониране на различните отдели и на предприятието като цяло. Същевременно координират краткосрочните плановете за всички отдели и осигуряват хармонизацията помежду им.

Съществен е приносът на управленското счетоводство и в процеса на контрол. Управленските счетоводители изготвят отчети и доклади за изпълнение на поставените задачи. В тях се прави сравнение между фактическите резултати с планираните такива за всеки център на отговорност. По този начин вниманието на мениджърите се насочва към онези дейности, които не са съобразени с изработения общ план, т.е. идентифицират се проблемните моменти. Паралелно с това се осъществява анализ на причините и влиянието на въздействащите фактори. Въз основа на тези анализи се предлагат действия, които мениджърите трябва да предприемат, за да ликвидират появилите се смущения.

Неделима част от управлението е вземането на решение, което преминава през няколко етапа: търсене и обособяване на алтернативи, оценка на алтернативите, избор на най-добрата от тях, реализиране на избраната алтернатива и постоянен контрол.

Значението на управленското счетоводство е, че то набавя данни за двата основни етапа – „оценяване” и „постоянен контрол”, като с това подпомага вземането на рационални решения. То предлага система от финансови критерии, чрез които могат да се оценят стратегически, тактически и оперативни решения. Управленското счетоводство на практика потвърждава и подкрепя дадено решение, но вземането на самото решение е отговорност на мениджърите.

Приоритет на изследване от управленското счетоводство са разходите, себестойността и приходите от дейността общо и по вътрешноструктурни подразделения. Има разлика между това да се отчитат разходите и да се управляват процесите, за които се извършват разходите. Чрез управленското счетоводство се постига именно управление на извършването на разходи, което на практика означава управление формирането на себестойността на транспортната услуга. Управленското счетоводство изготвя стандарти за разходите, които са в основата на плановата дейност на предприятието.

Като една от най-съществените задачи на управленското счетоводство може да се посочи изработването на информация при планиране на транспортната дейност в условия на риск и нестабилност. Тази резултатна информация се получава, като процесите се изследват с помощта на математически, статистически, иконометрични методи.

Има автори⁶, които определят ролята на управленското счетоводство в това да поставя въпроси, т.е. да насочва вниманието и да дава отговори за определени процеси. Според тези автори ролята му се разкрива в решаването на няколко основни задачи:

☞ Натрупване на данни и контрол върху цифрите. С други думи управленското счетоводство дава отговор на въпроса „Колко” по отношение на всеки елемент от производствения процес, в реално време. Например, колко е обема на транспортната дейност? Каква е величината на вложените горива и смазочни материали?

☞ Насочване на вниманието. Дава отговори на въпроси като: Кой следва да предприеме определено действие? Кой е отговорен за понесени загуби? Кой и как е допринесъл за позитивни ефекти?

☞ Решаване на проблеми. В тази посока се дава отговор на въпроси като: Защо дадено действие се оказва неуспешно? Защо планът работи или не работи добре? Коя от няколко алтернативи е добре да се приеме?

Посочените задачи се решават във всяка фаза на управленския процес – планиране, контрол и вземане на решение и са взаимосвързани. За да демонстрираме взаимовръзката им ще си послужим със следния пример:

Малко транспортно предприятие, за превоз на товари, ползва остарял автопарк, с високи разходи за поддръжка. Дискутира се вариант за покупка на четири нови товарни автомобили с възможност за прикачване на ремарке, при необходимост (при по-голям обем товари). Тяхната стойност би била с около 9 000 лв. по-висока, отколкото ако се закупят три броя товарни автомобили, не предлагащи възможност за допълнително прикачване на ремарке. Ръководството избира втория вариант, поради по-ниската цена.

Въпреки, че примерът е доста опростен, той все пак дава възможност да се открият трите посочени задачи на управленското счетоводство:

- натрупване на данни: разходите за поддръжка на старите автомобили и цената на новите автомобили е сравняване на цифрите – „за” и „против”. Отговаря се на следния въпрос: Колко са разходите към момента и колко ще са в бъдеще?

- насочване на вниманието: посочва се прекалено високата цена за поддръжка на стария автопарк.

⁶ Weetman, P., Financial and Management Accounting: An Introduction, Prentice Hall, 2006, p. 445

- решаване на проблема: постига се чрез сравняване на цените на двата варианта и избора на втория, като по евтин.

Разбира се, пълната картина не може да се представи само с финансовата страна на нещата. Например, при покупката на по-евтиния вариант може да възникне въпроса: Какви ще бъдат последиците, ако на по-късен етап товарите нараснат? Тогава каква ще бъде цената, ако вместо ремарке трябва да се закупи още един или повече нови автомобили? Възможно е да се появи конфликт между целите, които са поставени: само да се намалят разходите или да се намалят разходите, но едновременно с това да се осигури по-голям капацитет на предприятието. Ако е поставена само първата цел, тогава решението е правилно. Но ако се преследва втората цел тя няма да бъде постигната. Понякога в практиката се налага компромис между целите. Примерно да се закупят по-малко автомобили, но с възможност за прикачване на ремарке.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Характерно за българските предприятия от транспортния сектор, към настоящият момент, е че управленското счетоводство е застъпено в сравнително ниска степен. Създадите се икономически условия обаче, принуждават мениджмънта на стопанските организации все повече да насочват усилията си към акуратно изследване и контрол на всички процеси от дейността. В противен случай, може да се стигне до нежелани критични ситуации, които от своя страна да доведат предприятието до необратими процеси и до евентуален фалит.

За да не се изпада в подобни фирмени затруднения, е наложително осигуряване на управленски счетоводители, които умело да прилагат управленски счетоводни модели при изследването на процесите в дейността. С прилагането на подходящ аналитичен инструментариум за счетоводен анализ, управляващите могат да осигурят добро управление на цялостната дейност и като следствие да постигнат по-добри финансови резултати.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Маркс, К., Капиталът, т. II, София, 1968, (Marks, K., Kapitalat, t. II, Sofia, 1968)
- [2] Димитров, М., Управленски мотиви в счетоводството, Варна, 1988,
- [3] CIMA, Management Accounting – Official Terminology, London, 1991
- [4] Трифонов, Т., Счетоводен анализ на фирмата, ИК Сиела, София, 2000
- [5] Личев, И., Б. Атанасов, Управленско счетоводство, Варна, 1997,

MANAGERIAL ACCOUNTING - A KEY FACTOR FOR EFFICIENT MANAGEMENT OF THE TRANSPORT COMPANY

Emiliya Vaysilova

***Todor Kableshkov University of Transport, 158 Geo Milev Steet., Sofia 1574,
BULGARIA***

Key words: *transport undertaking management, managerial accounting, planning, analysis, decision - making, control.*

Abstract: *The majority of transport enterprises in Bulgaria pertain to the small and medium business. In order to survive and successfully develop their activities they should be properly managed. Therefore, managers are required to master and apply effective managerial techniques. For this purpose, undertaking managers should have at their disposal detailed and trustworthy information on the activity carried out. Such information is generally provided by the financial accounting. However, that information is not adequate for an appropriate decision - making. What is needed is a planning and reporting system which is referred to as managerial accounting. The latter is connected with the study of revenues and expenditures with a view to optimizing the use of resources through planning, control and analysis of the undertaking.*

The present paper aims at clarifying the place, role and importance of the managerial accounting in order to improve the management of business activity in the transport undertaking.