

УПРАВЛЕНСКАТА ОТЧЕТНОСТ КАТО РЕЗУЛТАТ ОТ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕТО НА ИЗКУСТВО, ПРАКТИКА И НАУКА.

Доц. д-р Николай Колев, БСУ

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A RESULT OF INTERACTION OF ART, SCIENCE AND PRACTICE

Nikolay Kolev, BFU

***Abstract:** The author argues the thesis that managerial accounting is being strengthened and developed as a continuous mix of practice, art and science.*

***Keywords:** management, accounting, practice, art, science.*

ОГРАНИЧЕНИЯТА: Едно такова заглавие е твърде претенциозно и заявява една амбициозна задача на автора. Опитът ни подсказва, че ако още тук въведем някои ограничения, задачата може да се облекчи, а и изложението да стане по-разбираемо за слушателите му. И така, без да се ангажираме с философската дискусия къде свършва изкуството и къде започва науката, ще приемем че онова което подлежи на измерване и изчисление е научен факт, а което е само плод на усещане, възприятие, оценка и интерпретация е изкуство. Научното е обективната истина която търсим, а изкуството е само една евентуална способност или неспособност на субекта да усеща, оценява и интерпретира адекватно обективното и да открие или пропусне научното.

Практиката е това, чрез което научното се проверява, изявява, потвърждава и упражнява, а изкуството...е пътя към научното, който не винаги достига целта, но си заслужава да се извърви.

НАУЧНАТА ЗАДАЧА: След горните ограничения, можем да си позволим да поставим като задача на споделения тук мисловен процес, оценката на управленската отчетност, не като „дял от...”, „подсистема на...”, а като резултат на едно неизбежно съчетаване на ИЗКУСТВО, ПРАКТИКА И НАУКА.

ПОДХОДЪТ: В този материал той ще е предимно исторически, анализиращ и оценяващ генезиса и само някои от факторите за развитието на управленската отчетност, като на провокираните от проблематиката ще предложим по обстоятелствените ни анализи в: Колев, Н. *Управленска отчетност. ИК „ЖАЖДА”, 2011 г.*

*

Кой и кога за първи път е направил запис на стопански факт, елемент на имуществено състояние, събитие, или цел – никой не може дори приблизително да ни каже. Дали резките под рисунката на мамут в пещерата на праисторическия човек са отчет за убитите мамути, или план за следващия ловен сезон, това знае само неизвестния им художник, който обаче се явява прародител на съвременния сметко(счето^{*})водител.

* от руското „счѐт”, т.е. „сметка”

Авторите на специални исторически изследвания сочат, че първите писмени свидетелства за водена отчетност на стопански обекти и факти са датирани от преди 7 000 години. Археолозите ги определят като присъщи на Вавилонската, Асирийската и Шумерската цивилизации. Логично е, обаче да се мисли, че идеята за отчитане на имущество, имуществена отчетност и план е възникнала едновременно с осъзнаването на значенията „наше” и „мое”. Това е необходимата предпоставка за воденето на сметка за личната и обща собственост и за мисли, разчети и планове за нейното опазване и увеличаване. Та кой не иска да знае броя на животните в стадото си и не планира, колко ще се народят, и колко ще изяде?

Този, който по-малко яде от стадата си и държи сметка и се грижи по-добре за тях постига богатство, което му позволява да наеме и храни помощници. Това че, капиталът генерира заетост е азбучна истина на икономикса, но че е фактор и за развитието на счетоводството можем да осъзнаем, ако си представим колко неща е трябвало вече да следи нашия забогатял скотовъдец: кой пастир кога и колко е при стадото, как се грижи за животните, колко яде и пие и т.н.

Като произвеждаш и имаш повече животни, защо да не размениш някое срещу житото на съседа-земеделец, хем ще си замесиш питка, хем и ще си завъртял търговия. Търговията обаче изисква да си водиш сметка за това, кога, на кого, какво и колко даваш, и кога, на кого, какво и колко получаваш. Тя предполага и разчети за това, кога, на кого, колко и срещу какво да продадеш, респективно и за покупките.

Когато обхващането на тези сметки и планове се оказва над възможностите на човешката памет, възниква и потребността от воденето на паметни (мемориални) записи. Естествено, дотогава вече човешкия гений е изнамерил писмеността. Този момент (*за съжаление недатиран*) ще трябва да приемем за рождена дата на счетоводството.

Както е известно от учебниците по история, държавата възниква след родовата и племенната организация, т.е. на един доста по-късен етап от развитието на човечеството. Заедно с нея възниква и фиска, чрез които се осигурява издръжката ѝ. Изпълнението на фискалната функция на държавата е невъзможно без отчетност за дължимото и събраното, така че корените на данъчната разчетност и отчетност ще трябва да търсим там.

Като основно качеството на парите сме свикнали да възприемаме тяхното количество, но възприемането им като общ еквивалент при размяната е от съществено значение за утвърждаването на счетоводството като необходимост при управлението на личното, общото и държавното богатство.

За да пресмяташ в пари, най-малкото е необходимо да знаеш да смяташ. Кой е първият аритметик, също е неznайно, но пък знанията по аритметиката са необходима предпоставка да се брои, сумира, изважда, умножава и дели, т.е. все неща без които е невъзможно да се отчита и планира.

Като имаш капитал в пари, и можеш да пишеш и да смяташ, защо да не дадеш на някой заем, срещу лихва: ще му запишеш дълга, сметката за лихвата, датата за връщане, ще ти се разпише пред свидетели и ето че си станал banker. Развитието на банкирането е не само предпоставка за развитието на счетоводството, но то самото е невъзможно без него. Счетоводството изпълнява *технологична функция** при банкирането и това най-добре представя следната приказка:

пример (1): *При Силвестър, banker от Генуа се явил търговец "X", който имал плащане към търговец "Y" от Падуа и внесъл 1 000 златни дуката по него. Bankerът*

* Тезата за технологичната функция на счетоводството при банкирането е развита и защитена от автора в дисертацията му през 1989 г.

Силвестър написал едно писмо на братовчедата си Левиджо - банкер в Падуа, което имало примерно следния текст:

"Скъпи братовчедо Левиджо, плати за моя сметка 1 000 (хиляда) златни дуката на търговеца "У" от Падуа, пък като се срещнем по Коледа ще си видим сметките.

Генуа, март 1516

твой братовчед : Силвестър

За да не забрави обаче задължението си по плащането, банкера Силвестър разтворил дебелия тефтер и се задължил в него по сметката на братовчедата си от Падуа по следния начин:

Фиг. N 12

На Левиджо от Падуа

(да вземам)	(да давам)
	1 000 (1)

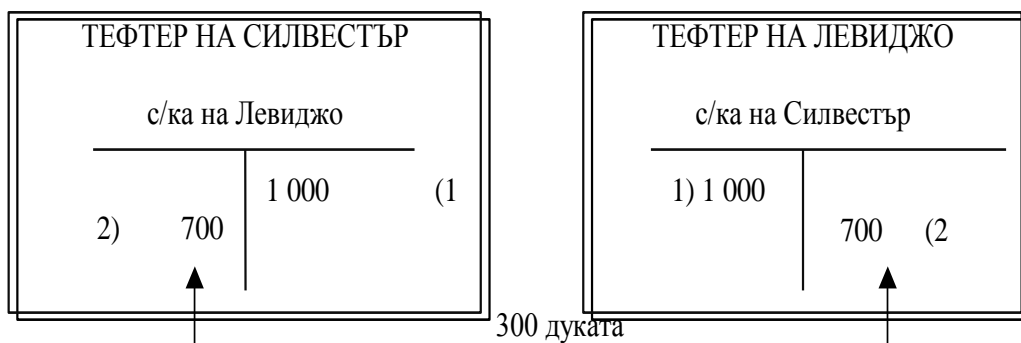
Като получил писмото на братовчедата си от Генуа, Левиджо извикал търговеца "У", наплатил му 1 000 дуката, а за да не забрави, че има да си ги взема от банкера Силвестър, отворил своя дебел тефтер и записал:

фиг. N 13

На Силвестър от Генуа

(да вземам)	(да давам)
1)	1 000

Няколко месеца по-късно, историята се повторила, само че този път Левиджо **заверил** братовчедата си от Генуа със 700 златни дуката, заради **"безналичен превод"** и като му написал подобно по съдържание **"авизо"** (банково известие), отразил **"заверение"** по сметката му. Братовчедът Силвестър, като получил авизото също **"задължил"** сметката на **"кореспондента"** си от Падуа, така че когато се срещнали по Коледа и разтворили тефтерите си, установили следното състояние:



След като Силвестър издължил на Левиджо разликата от 300 златни пари, двамата братовчеди приключили сметките си, почерпили се и се разделили по роднински.

Посочената средновековна схема, но на основата на разнообразие от форми на разплащане, законова регламентация, съвременни счетоводни технологии, софтуер и телекомуникационни връзки продължава да се използва и усъвършенства и в наши дни.

Направеният аналитичен преглед на предисторията на счетоводството налага два основни извода:

Първият: Факторите за генезиса на съвременното счетоводство са:

- ✓ обособяването на лична и обществена собственост;
- ✓ възникването на размяната;
- ✓ използването на писменост и пресмятания;
- ✓ натрупването на капитал;
- ✓ възникването на държавата и фиска;
- ✓ парите;
- ✓ банкирането.

Вторият: Генезисът на счетоводството е свързан с **управлението** на личното и общото богатство (имущество) и доста дълго писмените свидетелства за воденето му не са били предназначени за „външни“ очи, така че то по генезис е **управленско(вътрешно)**.

След като по генезис счетоводството е управленско, логично то ще се развива като практика, наука и изкуство винаги в контекста на доминиращите управленски концепции, подходи и практики. Доказателства на тази ни теза можем да открием дори само ако се върнем един век назад.

Добре известно е, че още през по-миналия век Файол¹ дефинира пет управленски дейности, повече известни като функции на управлението, а именно: планиране, организиране, ръководство, координиране и контролиране. Така определените функции, се отразяват на структурата на изгражданите управленски информационни системи, както и на предметната им ориентация. Що се отнася до рефлексите върху предметната област на управленската отчетност, ясно изразени са следните:

- ✓ тя се ограничава в рамките на административната информационна система за подпомагане на управлението;
- ✓ бивайки ориентирана към посочените функции на управлението, предметната област се ограничава в система за контрол, разпределение на отговорностите, координиране между службите и нива на база документални и бездокументални информационни потоци, и източник на отчети за общо дефинирани потребители;

¹ Henri Fayol. *Administration Industrielle et Generale*, 1916

✓ не е ясно изразена ролята на управленската отчетност като информационна система за подпомагане на оперативния и стратегическия мениджмънт;

Така наложилата се предметна област се явява следствие на възприетия и експлоатиран до 60-те години на миналия век управленски подход на **“управление по резултати”** или още **„реактивно управление”**.

През втората половина на 20-ти век от науката за управлението започват да се развиват т. нар. “поведенчески теории”. Практиката възприема постепенно част от новите идеи като се преминава от **“управление по резултати”** към **“управление по цели”**, **“управление по дейности”**, **“балансирано динамично управление”**, **„предиктивно управление”***. Как управленската отчетност реагира на тези нови управленски подходи и техники?

Повлияна от идеите на Вебер² тя поема задачи по разпределението на правата и отговорностите, и следенето на тяхното изпълнение (**responsibility accounting**).

Алфред Слоун³ с идеите си за децентрализацията и мултидивизионалната организация, освен че развива разпределението на отговорностите, поставят началото на стратегическото целеполагане и следенето на представянето и прогреса. Това дефинира нови задачите на управленската отчетност. За да осигури информационно **“управлението по цели”** тя декомпозира целите в система от стандарти и разработва средства за следене на отклоненията от тях. Така възниква отчетна система, ориентирана към управлението по цели, наричана **“standard costing”**, у нас възприета частично, разработвана и експлоатирана под наименованието **“нормативен метод за отчитане и калкулиране на разходите”**. Това изменя и общия предмет на счетоводството, които вече не е само **“цялостно и всеобхватното представяне на имущественото състояние и финансовите резултати на предприятието”**, но и на **“целите (стандартите) и отклоненията от тях”**.⁴ **Управленската отчетност поема вече функциите си при целеполагането, декомпозирането на целите, следенето на посоката и величината на отклоненията, като по този начин подпомага решенията, както на оперативния така и на стратегическия мениджмънт.**

През 1987 г. един от привържениците на стандарт-костинга, професора от Harvard Business School, Robert S. Kaplan аргументира загубените позиции на американските корпорации с несъвършенствата на управленската отчетност и в частност, с демотивиращият персонала **“standard costing”**.⁵ Той и съавторът му Thomas Johnson поставят началото на дебат, относно несъответствието на теорията и практиката на управленската отчетност, на съвременните потребности на планирането, контрола и вземането на решения в една динамично променяща се среда. Те препоръчват следенето и оценката на представянето на един бизнес да става **“по дейности”** и въвеждат понятието **“Activity Based Costing”**, у нас известно като **“ABC – анализ”**.⁶ В началото

* **predictive management** цели намаляването на проблемите, които предполагат реактивно управление.

² Max Weber. *Theory of Social and Economic Organisation*. 1924

³ Alfred P. Sloan. *My Life in General Motors*, 1963

⁴ Вж. Каменов, К., Колев, Н. *Отчетност и контролинг при управлението по цели*. Свищов, 1995 г.

⁵ Johnson, H.T., Kaplan, R.S., 1987. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA.

⁶ Посочват се доста сходства между **ABC** и 20 години по-рано прилагания **„Activity accounting”**. Вж. Staubus, G.J., 1990. Activity costing: twenty years on. *Management Accounting Research* 1, 249-264.

този метод се възприема само като средство за по-обективно разпределение на косвените разходи. Неговото последователно разработване и усъвършенстване води до развитието на т. нар. **“сегментирана отчетност”**⁷. Идеите на АБС – анализа, дори се възприемат и във Финансовото счетоводство. Доказателство за пренесените идеи и практика са регламентите на МСФО №14 “Отчитане по сектори”. Въпреки, че засега стандарта предвижда само два критерия за разграничаване на секторите (сегментите), *икономически* и *географски*, практиката показва, че като сегмент може да се обособи дори една рекламна кампания и свързаните с нея инвестиции, приходи, разходи и рискове, стига информацията за сегмента да е релевантна на целите на управлението.

Посоченото развитие на управленските подходи **развива счетоводната практика в посока изграждането на отчетност по икономически- и управленски-значими дейности, а не само за предприятието като цяло.**

През 1992 г. отново Robert Kaplan, но в съавторство с David Norton⁸ презентират в Harvard Business Review ново средство за измерване на представянето на бизнеса и за разработването и провеждането на стратегии – **Balanced Scorecard (BSC)**.⁹ Авторите на статията определят картата като *“управленска система, която може да мотивира усъвършенстване в такива критични направления като продукцията, технологиите, клиентелата и пазарните позиции”* и в допълнение *“докато традиционните финансови измерители отчитат, какво се е случило през миналия период без да индикират как мениджърите могат да подобрят представянето на бизнеса, функцията на картата е да бъде крайъгълен камък на настоящия и бъдещ успех”*.¹⁰

Посоченото очертава ново развитие на счетоводната практика, но този път с рефлексия върху способите, които то ще използва. В подкрепа на това твърдение отново ще цитирам Каплан и Нортън: *“Балансът е линеен и събирателен модел. Той отразява всеки група активи обособено, като балансовата сума се изчислява чрез събиране на стойностите им..... Процесът на създаване на стойност е мултипликативен, а не събирателен.”*¹¹

*
* *
*

Посочените в увода ограничения ми позволяват да прекратя дискусията по тезата си тук, с надеждата че това ще направи доклада по-заинтригуващ и предизвикващ размисъл у почитаемата аудитория.

⁷ Каменов, К., Колев, Н. Отчетност и стр. 82 – 91.

⁸ David Norton е основател и президент на Renaissance Strategy Group.

⁹ Harvard Business Review, January-February 1992 The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. p.71-90

¹⁰ Harvard Business Review. Putting Balanced Scorecard to Work. September – October 1993, p.134-147.

¹¹ Пак. там. Стр. 87 и 88.