



Трифон Благовев Трифонов е завършил специалност Счетоводна отчетност във ВИИ „Карл Маркс“ през 1971 г. През 1979 г. защитава дисертация. Преподава дисциплините Теория на счетоводството, Управленско счетоводство и Корпоративно счетоводство. Има редица трудове по дисциплините – учебници и статии. През 1997 г. получава Голямата награда за икономическа литература за учебника „Теория на счетоводството“. Преподавал е в чужбина и е работил като финансов експерт към международни фирми

СТРАТЕГИЧЕСКИЯТ СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ НА СТОЙНОСТТА – РЕВОЛЮЦИОНЕН ЕТАП В РАЗВИТИЕТО НА СЧЕТОВОДНАТА НАУКА

доц. д-р Трифон Трифонов

1. СТРАТЕГИЧЕСКИЯТ АНАЛИЗ КАТО СЪВРЕМЕННА ПРЕДПОСТАВКА ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ИЗСЛЕДВАНЕ НА СТОЙНОСТТА

Развитието на счетоводното знание като призната важна част на икономическата мисъл винаги е било в съответствие с универсалните закони на диалектиката. Съобразената с тях задача на изследователя в счетоводната област са изучаването на акумулираните икономически факти за разкриване на характеризациите ги обективни зависимости и изграждането на модели за тяхното рационално бъдещо управление. На определен етап обаче не по-малко важно е синтезирането на формираните индивидуални знания за развитието и усъвършенстването на счетоводната теория. Понастоящем това особено силно се отнася за управленския или вътрешнофирмения счетоводен анализ (УСА) – основен компонент на счетоводната наука при изследване на кръгооборота на стойността на фирмата в светлината на дефинираните цели и осигурени ресурси¹. Главното ин-

¹ В развитите страни единната счетоводна система включва 4 основни части (дисциплини): Финансово счетоводство (*Financial Accounting*), Управленски счетоводен анализ (*Management Accounting*), Одитинг (*Auditing*) и Данъчно облагане (*Taxation*). Понятието счетоводен анализ не съществуваше при командната икономика. Бивши съветски автори критикуваха: „В западните страни методите на икономическия анализ... са разсредоточени по редица съпроводителни дисциплини като счетоводството, статистика-

терпретиране на УСА е на базата на еволюционно създадените икономически школи за същността на стойността и методите за паричната метрификация¹. Разбирането за икономикоизследователската същност на УСА е обусловило разработването на неговата методология чрез задълбочено използване на съществуващия диапазон от методи на научното изследване независимо от нормативни актове и счетоводни стандарти. Нещо повече, реализираните постижения в рамките на дисциплината след дългогодишно обсъждане са основа за изграждане на съответни стандарти – въпрос, който съществено се подценява у нас на фона на готово ползваните международни стандарти.

През последните десетилетия предизвикателствата пред УСА се свързват с породените съществени промени в характера на извършваните разходи като основен счетоводен обект и с усложняването на управленския процес. Голяма част от разходите зависят от взетите решения преди началото на производствената активност, особено по обновяването на продукцията и усъвършенстването на съществуващата технология под влияние на регионалната и глобалната конкуренция, нарастването на ролята на неолибералните икономически идеи и свободната транснационална капиталова мобилност. Съвременната електронно-технологична революция създава особено големи възможности за снижаването на разходите за обработката и цената, както и за времето за комуникация на акумулираните информационни масиви за ефективното управление на фирмите. В съответствие с тези тенденции в рамките на УСА през последните две десетилетия се разработи качествено ново икономико-познавателно направление, дефинирано чрез понятията: *стратегически счетоводен мениджмънт*; *стратегически счетоводен анализ на разходите*; *стратегическо управление на разходите*. Посочените по-горе категории са неуточнени, но имат определена аналогия между тях.

Понятието за стратегическото управление на разходите е израз на вековното разбиране, че счетоводното изследване на стойността в нейната най-усъвършенствана форма – паричната, е преди всичко анализ и синтез на разнородните разходи за дейността на фирмата. Неслучайно развитието на производственото (фабричното) счетоводство през периода на индустриалната революция е проти-

та...“ (Баканов, М., А. Шеремет, *Теория економического анализа*, Финансы и статистика, М., 1997, с. 406.) Никъде по света счетоводството не се разглежда като *съпроводителна* дисциплина на „икономически анализ“, какъвто не се преподава в нито една от развитите страни в рамките на образованието по счетоводство. Самото то открай време се разбира като първата икономическа дисциплина за анализ и синтез на стойността.

¹ М. Димитров не е съгласен с нашето приравняване на европейското понятие за „счетоводен анализ“ (*Comptabilité analytique*) с англосаксонското понятие за „управленско счетоводство“ (*Management accounting*). Според него счетоводният анализ „...изследва и анализира създадената от финансовото и управленското счетоводство информация, като от това се получава информация от друг вид – показатели за икономическата и финансовата дейност на предприятието... по същество е продължение и завършване на информационната дейност на тези два вида счетоводство...“ (Димитров, М., „1.2.1. Счетоводният анализ – нов поглед към счетоводството на предприятието“, в сб. *Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия*, Изд. „Ценов“, Свищов, 2002, с. 63.) Тезите на автора за качествена обособеност на счетоводния анализ от световно утвърдените дисциплини като финансово и управленско счетоводство не ни се струват издържани.

чало под наименованието *счетоводен анализ на разходите* (*Cost Accounting*)¹. Камо работно понятие на по-нататъшното изследване се приема **стратегически счетоводен анализ** или, което е същото, метод на стратегическия анализ за счетоводни цели.

Стратегията на управлението като икономическа категория. За стратегията в икономически смисъл съществуват редица дефиниции, които в основни линии повече или по-малко се покриват². Етимологичният произход на понятието е от полисите в Древна Гърция, като *strategia* означава „водене на войските“³. В тази светлина по отношение на произхода на разглежданото понятие Е. Люмбек характеризира стратегията като фиксирана доктрина, описателен план за практиката и съвкупност от теории, както следва: „*Si vis pacem, para bellum*“ („Ако искаш мир, готви се за война“ – б.а.). **В парадокса на тази сентенция от Древния Рим е смисълът на стратегията, която обхваща поведението и последиците от човешките отношения в контекста на реалните и възможните конфликти. Без да е с ясна дефиниция, стратегията има много значения. Понятието се използва различно за стратегията като фиксирана доктрина или просто като план за описание на фактическата практика или на съвкупност от теории**“⁴. Липсата на ясно определение за разглежданата категория в теорията на стопанското управление обаче не пречи на разработването на качествено ново адекватно направление в икономическото изследване. Напротив – категорията се използва широко, без да се търси нейният същностен смисъл, както това се реализира на неотдавнашна научна конференция⁵. Системното изучаване на икономическата

¹ С. Стуков пише: „Когато е ставало въпрос за отразяването на производствените разходи и калкулирането... руски учени са използвали израза „производствена отчетност“, което отговаря на немския термин „Betriebsabrechnung und Kalkulation“ и на френското „Comptabilité des couts“ или „Comptabilité Analytique“. Във връзка с това, че руската счетоводна отчетност обикновено се представя като единна система, понятието „финансово-счетоводна отчетност“ дълго време отсъстваше...“ (Стуков, С., И все-таки производственный, а не управленский учет, – сп. *Бухгалтерский учет*, 1996, No 12, с. 65.)

² Според С. Коутс исторически понятията „стратегия“ и „тактика“ са характерни за военната наука. За германския теоретик К. Клаузевиц стратегията е „...изкуството за водене на битките като средство за спечелването на войната...“ Х. Молтке дефинира стратегията като „...практическото използване на разполагаемите ресурси на генералите за достигане на належащата цел“. (Цитирано по Coates, C., *Investment Strategy*, McGraw-Hill, 1978, p. 543.)

³ Михнев, Г., *Стратегическо управление на земеделските стопанства*, С., 1999, с. 18.

⁴ Lutvak, E., *Strategy. The logic of War and Peace*, Cambridge, Massachusetts, 2001, p. 1 – 2. На посочената сентенция противостои: „Si vis pacem, para pacem“ („Ако искаш мир, готви се за мир“).

⁵ В докладите и дискусиите на конференцията „Фискална стратегия на Република България и националните икономически приоритети в процеса на присъединяване към Европейския съюз“ не се даде никаква същностна характеристика на категорията „стратегия“, нито пък тя беше често споменавана. Единствено изключение се оказа докладът на К. Златарева „Данъчна стратегия на фирмата“. Според авторката „Данъчната стратегия на фирмата е част от нейната финансова стратегия. Това означава, че оптимизацията на приходите и разходите... ще включват и разходите за удовлетворяване на фиска... данъчната стратегия на фирмата не трябва да се приема като съвкупност от методи (или данъчни трикове) за избягване на облагането.“ (сборник от доклади на научната конференция, УНСС, С., 2000, с. 193 – 198.)

стратегия е отскоро, но наличието на приложни стратегии датира от най-ранните корпоративни сливания. Повечето от успешните икономически просперитети са реализирани чрез стратегии, основани на опита и интуицията, а не чрез задълбочен системен анализ. С усложняването на производствено-финансовата активност шансовете за прогрес започват силно да зависят от приемането на стратегии, базирани на реалистичното разбиране за пазарната позиция на фирмата и възможностите за развитие.

През 60-те години на миналия век А. Чандлър пише, че стратегията е „...**определяне на основните дългосрочни цели и задачи на предприятието и възприемане на действията и разпределение на необходимите ресурси за изпълнение на тези цели**“¹. Тя се разработва в контекста на теорията на решението, свързвана с постигането на цели чрез избор на комбинация от ресурси. Представителите на теорията на игрите характеризират желаната стратегия в качеството ѝ на който и да е цялостен план². Неособено точно се казва, че стратегията е специфично използване на ресурсите под контрола на субекта на решението, чието предпочитание ще се състои в избора на една от наличните стратегии³. Наши автори също акцентират върху използването на веществените и трудовите ресурси като фактор за реализацията на фирмената стратегия⁴. Съществена характеристика на икономическата стратегия е необходимостта от изучаване на реакциите на фирмите – контрагенти и конкуренти, във връзка с предприетите различни инициативи.

През 70-те години се разгръща дискусията за стратегическото планиране с цел изясняване дали то е съдържание или един от елементите на стратегическия мениджмънт⁵. Първоначално се говори за „корпоративно планиране“, но след като се акцентира върху дългосрочния му характер, се разглежда като „стратегическо планиране“, за да бъде накрая концептуализирано като съставна част от „стратегическия мениджмънт“. Корпоративното планиране набляга върху нуждата от рационален план, който да обхваща всички страни на стопанската активност. Стратегическото планиране поставя ударението върху дългосрочния и целевия характер на плана, в т.ч. върху финансовия план, но без неговата детайлизираща краткосрочна алтернатива в лицето на счетоводното бюджетиране. Стратегическият мениджмънт се концентрира върху цялостната структурна реорганизация на фирмената активност, за да я адаптира максимално към промените в околната среда. Игор Ансоф, доайен между теоретичите в областта на стратегическата тематика, разглежда стратегията като тясно свързана с отношения-

¹ Chandler, A., *Strategy and Structure*, Cambridge, Mass.: MIT Press, 1965, p. 13.

² Coates, C., *Investment Strategy*, McGraw-Hill, 1978, p. 543.

³ Miller, D., M. Starr, *The Structure of Human Decision*, Prentice-Hall, N.J., 1967, p. 157.

⁴ Отбелязва се: „Друг съществен фактор, който трябва задълбочено да бъде оценен, когато се пристъпва към описанието и конструирането на дадена стратегия, е ефикасното използване на човешките и веществените ресурси, което се отразява върху постиженията на предприятието и позволява по-голям прогрес в осъществяването на стратегията.“ (Тарраго, Ф., М. Мирчев, Г. Шереметов, *Стратегическо управление*, Първо издание, УИ „Стопанство“, С., 1999, с. 229.)

⁵ Характерните трудове от този период са: Абел, Д., Д. Хемънд, *Стратегическо пазарно планиране*, 1979; Ансоф, Х., *От стратегическо планиране към стратегически мениджмънт*, 1975; Шендел, Д., С. Хофър, *Стратегически мениджмънт*, 1979.

ето на фирмата към околната среда и писа: „**Стратегическите решения са свързани преди всичко с външни, а не с вътрешни проблеми на фирмата и специално с избора на производствената номенклатура... и пазарите за нея.**“¹ По тази постановка стратегическите решения би трябвало да се отнасят за външното публично (финансовото) счетоводство, но тази теза не издържа проверката на времето.

Специалистите по теория на управлението през 80-те години разшириха обхвата на стратегическия анализ, като включиха в него всички страни на отношенията на фирмата с околната среда. Това обуслови далеч по-голямо разнообразие от обекти на управлението, които могат да бъдат квалифицирани като предмет на стратегическото изследване. В един от популярните трудове по изследване на стратегията на К. Ендрю се казва, че тя е „...една от най-добрите характеристики за постигната хармонизация на организацията с нейната околна среда“². Същевременно фирмената стратегия често пъти е недостатъчно ясно формулирана (т.е. тя е имплицитна). Това е рефлектирало в квалифицирането ѝ като съвкупност от решения на фирмата, която определя и изяснява нейните цели и политики, както и плановете за постигането им, обхвата на активността и икономическите и неикономическите изгоди, които тя ще създаде за акционери, персонал, кредитори и клиенти³.

В течение на времето определенията за стратегията в икономическата сфера се конкретизират при запазване на целевия ѝ характер и фокусиране върху производствените фактори, конкурентната способност на фирмата и други⁴. Отбелязва се, че тя е фундаменталната рамка за разгръщане на ресурсите и взаимодействията с околната среда, при което се посочват начините, по които предприятието може да реализира своите цели⁵. През 80-те години „...стратегията е пътят към конкурентното предимство“⁶. През този период на базата на стратегическия анализ се утвърждава концепцията за стратегическия мениджмънт. Изработените от него стратегически решения са различни според спецификата на стопанската ситуация и областта на дейност, за която се отнасят, което дава отражение върху прилаганите методи на изработване на тези решения.

Във френската литература еквивалентна категория на стратегическото изследване е **глобалната диагностика**. Идеята за диагностиката отдавна е заимствана от медицинската терминология и се разбира като „...специфичен метод за достъп до познанието... което идентифицира настоящата ситуация и подготвя детерминирането на целевите действия“⁷. Изтъква се, че ефективната глобална диагностика се характеризира със следните качества: да е организи-

¹ Ansoff, I., *Corporate Strategy*, 1965, p. 9.

² Andrews, K., *The Concept of Corporate Strategy*, 2nd ed., 1980, p. 6.

³ Andrews, K., *ibidem*.

⁴ Според Х. Минцбърг „...под стратегия се разбира: план за действие на организацията, ход, маневра (за заблуждаване на клиентите), модел на поведение, средство за постигане и задържане на конкурентна позиция.“ (цитирано по Станчева, А., *Основи на управлението*, първо изд., ИК „Стено“, Варна, 2000). Дж. Смит конкретизира: „Стратегията на бизнеса може да се дефинира като неговите дългосрочни цели и главните средства, чрез които се достига тя“ (Smith, J., *Business Strategy*, 2nd ed., B. Blackwell, 2001, p. 1).

⁵ Hofer, C., D. Schendel, *Strategy Formulation: Analytical Concepts*, N.Y., 1978, p. 25.

⁶ Porter, M., *Competitive Strategy*, N.Y., Free Press, 1985, p. 25.

⁷ Bottin, C., *Diagnostic et changement*, Edition d'Organisation, Paris, 1991, p. 221.

онна – да описва структурите, техните елементи и връзки; да е функционална – да изучава дейностите и трансформационните процеси; да е **“стратегическа – да изучава настоящето и неговата еволюция”**¹. Свързването на стратегическата функция на т.нар. глобална диагностика с проучването на текущата активност и нейното бъдещо еволюиране е оправдано. Но специфичното френско подчиняване на стратегията на т.нар. диагностика с глобален характер е спорно и не е широко разпространено. У нас М. Димитров, който изследва влиянието на системния анализ върху счетоводното изучаване на стойността, дава дефиниция на диагностичната функция на счетоводството, но тя не се радва на особена популярност². Общо взето, налице е силно сходство в дефинициите за категорията „стратегия“ и нейните производни за анализа, планирането и управлението. Те са свързани с дългосрочните решения за изпълнение на главните цели при най-рационално използване на ресурсите. Чрез стратегиите като **„...необходимото средство за постигането на определени цели“** се откроява организацията, която направлява стратегическото развитие, стабилизира се конкурентните позиции и др. Ефектът от всяка стратегия са прогнозните резултати от активността в близко или далечно бъдеще³.

Стратегическото управление и методът на верижното изследване. Приложната роля на икономическата стратегия в управлението е обект на интензивно разглеждане в специализираните трудове в областта на **теорията на стратегическото управление** и в частност на УСА. За стратегическото управление също има редица становища, едно от които е **„...свъкупност от решения и действия, които имат за резултат формулирането и внедряването на стратегии, предназначени за постигане на целите...“**⁴ Редица български автори вече са взели отношение по въпросите на съответния анализ и управление. Според М. Памукчиев наред със ситуационното, т.е. оперативното, управление всяка една фирма се придържа към определена стратегия⁵. Пресилено К. Александров обаче смята, че стратегическото управление е „всеобхватен процес“, свързан с управлението и координацията на всички дейности на организацията за рационалното използване на ресурсите. Според него то е **„...инструмент, позволяващ на различните нива на средата да се подбира комбинация от елементи, оптимизира-**

¹ Marion, A., *Le Diagnostic d'Entreprise. Methode et processus*, Economica, Paris, 1999, p. 18. (Изтъкването на стратегията като качество на „по-висшата“ категория за глобална диагностика не се радва на популярност извън френската счетоводна школа.)

² Отбелязва се: „При диагностицирането на смущения, задръжки във функционирането на предприятията участва и счетоводството – обстоятелство, което му отрежда качеството на диагностична подфункция.“ (Димитров, М. и др., *Курс по счетоводство*, 1997, с. 13.)

³ Христов, С., *Стратегически маркетинг*, УИ „Стопанство“, С., 2001, с. 15.

⁴ Pearce, J. R., Jr. Robinson, *Strategic Management. Strategy Formulation and Implementation*, Third ed., 1987, p. 6. Аналогична постановка се изказва от други автори - например: „Стратегическото управление е процес, при който мениджърите определят дългосрочната цел на организацията, установяват специфичните цели на изпълнението, разработват стратегиите за постигане на тези цели на организацията.“ (Thompson, A., Strickland III, A. *Strategic Management*, Fourth ed., Buisness Publications, Inc., 1987, p. 4.)

⁵ Памукчиев, М., *Основи на управлението*, ABC Техника, С., 2002, с. 189.

щи успехите на фирмите¹. Приравняването на стратегическото управление към инструмент, с който се предполага, че си служи друго по-общо управление на фирмата, едва ли е най-удачно. Съмнително е и „всеобхватното“ квалифициране на стратегията, която по-скоро би трябвало да е специфична за отделната фирма. В тази насока реалистично звучи определението: **„Стратегията е доста селективна и поставя акценти върху определен набор характеристики на организацията...“**² Предлага се и доста по-интересна дефиниция на стратегическия мениджмънт като **„...процесът, чрез който се осъществява организирано дългосрочно устойчиво развитие...“** на фирмата³. По своята същност това е аналитичен процес на използване на всички вътрешни и външни фактори на различни равнища на управление за изпълнение на целите чрез реализацията на дефинираната стратегия за действие и контрол върху активността. Според С. Христов **„...стратегическият мениджмънт включва вземането на стратегически решения, извършването на стратегически действия за постигането на оперативни цели, които трябва да бъдат развити и прилагани от всички мениджъри“**⁴. В случая не е ясно защо чрез стратегическото управление се преследва изпълнение на оперативни, т.е. краткосрочни, цели.

Като елементи на стратегическото управление се определят изграждането на визия, формулирането на мисия, определянето на целите, използването на стратегиите и оценяването на резултатите. **Визията** се разбира като концептуално виждане за бъдещото развитие на стопанската единица, за изпълнението на нейните дългосрочни цели. Базисните ценности и приоритети, които очертават насоките на развитие на фирмата, са съдържание на **мисията**. Тя представя и легитимира организацията пред обществото и в значителна степен се идентифицира с предметната област (предназначението) на организацията⁵. Единството на елементите на стратегическото управление е представено на фиг. 1.

В светлината на казаното предизвикателство пред счетоводната наука е да се изследва влиянието на стратегическия анализ върху счетоводното изследване на стойността от позициите на концепцията за стратегическо управление на предприятието.

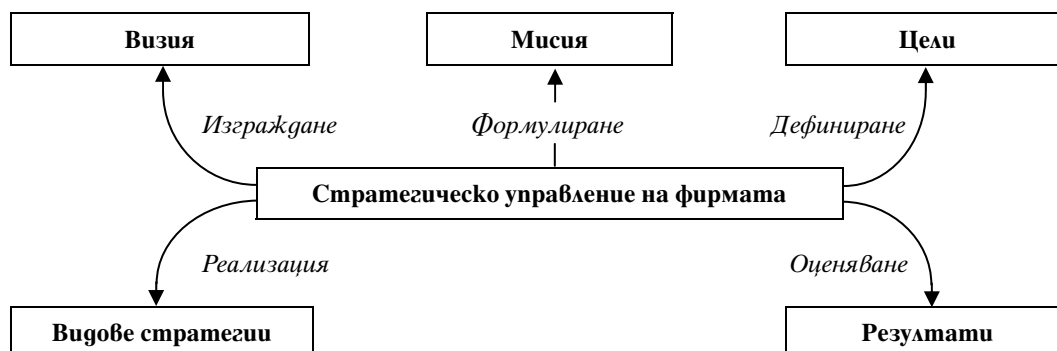
¹ Александров, К., *Стратегическо управление на организации и фирми*, Тракия-М, С., 2002, с. 21. [Други автори също дават инструментална характеристика на стратегията: **„Стратегията е необходим инструмент за управлението както на стопанските, така и на нестопанските организации... тя е селективна, устойчива във времето и изпреварваща“** (Нюмън, У., Е. Уорън, Дж. Шнее, *Стратегия – определяне на мисията*, С., 1992, с. 7).]

² Нюмън, У., Е. Уорън, Дж. Шнее, *цит. съч.*, с. 8.

³ Михнев, Г., *цит. съч.*, с. 19.

⁴ Христов, С., *цит. съч.*, с. 21.

⁵ За съдържанието на стратегическото управление може да се съди по учебната програма за тази дисциплина, както се преподава в Московския държавен университет „М. Ломоносов“ през учебната 2002/2003 г., а именно: **„Същност и основни елементи на стратегическото управление: мисия, цели, задачи, правила. Процесът на стратегическото управление. SWOT анализ на организацията. Методи и модели за разработване на стратегията. Корпоративни, функционални и продуктови стратегии и изпълнение на стратегията. Стратегически анализ и противопоставяне на стратегическите изменения“** (www.postmaster@econ.msu.ru).



Фиг. 1

Управление по метода верижно изследване. През последните години се реализираха значителни проучвания в областта на формирането на стойността на благата. Както това се е правило от векове в счетоводното отразяване на активността, през XIX век и в микроикономикса, ударението е върху изучаването на разходите като пренесената стойност на ообществените средства и предмети на труда и добавената стойност от живия труд. Същностната характеристика на **анализа на верижното обвързване** (*Supply-chain analysis*)¹ е в силно детайлизираното и разширено взаимосвързано изучаване на компонентите (факторите), съставляващи даден процес (резултат). Става дума за дефиниране на нов изследователски метод на стопанското управление, като на негова основа се говори за **управление по метода верижно изследване** (*Supply-chain management*) на съвкупната активност на фирмата. Разглежданото направление за усъвършенстване на управлението на стойността се обосновава със системното и стратегическото проучване на различните стопански дейности и съставляващите ги операции. Цел на стратегическия анализ е по-доброто управление на отношенията (връзките) по веригата доставчици – производители – клиенти. Паралелно с това верижното изследване води до определянето на следните връзки: между осъществяваните дейности и формиращите ги операции; между различните подразделения (центрове на отговорност) във фирмата. Връзките на фирмата с нейните доставчици и клиенти при верижното изследване на активността се разглеждат като „вертикални“. Те изразяват хармонизацията и координацията на вътрешнофирменото верижно изследване на дейностите и операциите с външнофирменото верижно обвързване с доставчици и клиенти. Отделната връзка между дейности или операции по веригата изразява ролята на дадена операция за ефекта от осъществяването на следващата дейност или операция. Така че базисната връзка при изследването е налице при определена степен на технологична взаимозависимост между протичащите операции в рамките на повече или по-малко крупна дейност. За постигането на добри резултати е необходимо регулиране на съответната взаимозависимост с помощта на определен координиращ метод. Колко-

¹ Формалният дословен превод на английския термин *supply-chain analysis* като анализ на верижното предлагане не изразява точно същността на разглеждания аналитичен метод и затова се възприема работната дефиниция като метод на верижното изследване.

то по-силна е взаимната зависимост между производствено-финансовите операции, толкова по-силна трябва да е тяхната координация (съвместяване)¹.

По отношение на единната верига от дейности и операции, чрез които се реализира перманентната динамика на стойността, се осъществява регулирането на различните икономически потоци, респ. проявления на стойността като приходи, разходи, парични потоци и други. Така се търси постигане на дългосрочно координиране на посочените компоненти на верижно-стойностната динамика (дейности, операции, потоци). Дж. Менцер отбелязва: „**Управлението на основата на верижното изследване е систематична и стратегическа координация на традиционните стопански функции в компанията и на видовете стопански дейности по верижния процес на стойността за подобряване на дългосрочното изпълнение на отделните фирми или на верижно-изследователския процес като цяло.**“²

Сама по себе си концепцията за изследване на верижнообвързани обекти не е качествено нова, т.е. без аналог в миналото. Става въпрос за интуитивно прилагани процедури (действия), които днес се обединяват и дефинират като нов метод на изследването. Кръгооборотът на стойността отдавна е бил обект на изследванията на политикономисти³, микроикономисти⁴, счетоводни теоретици⁵ и други. Естествено е най-напред верижното изследване да се приложи за детайлното проучване на дейностите и операцията в производствената сфера. В калкулационното дело това имаше за резултат обосноваване на различни методи за изчисляване на себестойността чрез последователното (верижното) агрегиране на обоснованите разходи. През последните десетилетия целевото прилагане на верижното изследване намери израз в създаването на нов калкулационен метод (разгледан по-долу), осъществяван в единство с традиционните системи за приходно-разходно съпоставяне. Същевременно анализът по верижнообвързаните обекти има своя близо 100-годишен прецедент в счетоводния анализ на финансовите отчети чрез относителните измерители, обединени в т.нар. „счетоводна

¹ В специализираната литература се говори за последователна и реципрочна координация, като втората изисква по-силна координация на отношенията с доставчици и клиенти.

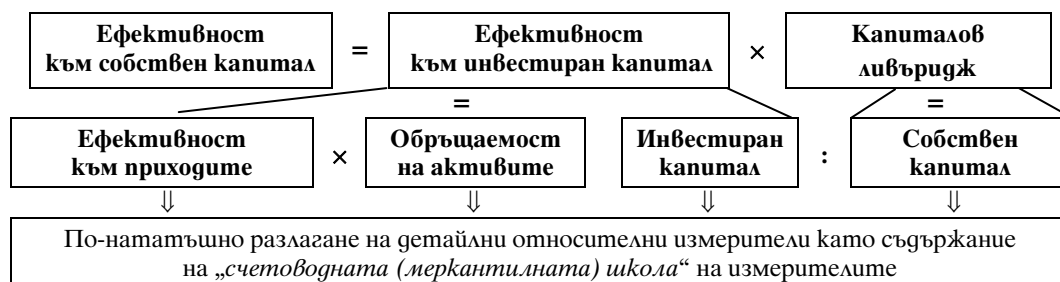
² Mentzer, J., *Supply-chain management*, McGraw-Hills, 2002, preface.

³ Г. Свраков пише: „Първите икономисти са се посветили на разкриването на причината за стойността. Класиците вярвали, че... стойността е обективно детерминирана, по аритметичен път, чрез събирането на всички елементи на разходите за производството... Класик в това отношение е К. Маркс...“ (Свраков, Г., *Сборник Избрани произведения*, Интеграл Г, С., 1995, с. 102). Според К.Маркс като единство на своите обороти стойността се намира в непрекъснато движение и нейната парична форма се въпроизвежда мислено в главата на производителя. (Маркс, К. *Капиталът*, т. II, С., 1968, с. 144 – 145.)

⁴ Представителите на европейския неокласически икономикс са изследвали преди всичко формите и движението на стойността, респ. това което А.Маршал е нарекъл „...темата „Влияние на прогреса върху стойността“, т.е. изследването на вековната динамика на стойността.“ (Маршалл, А. *Принципы политической экономии*, т. II, Изд. „Прогресс“, М., 1983, с. 67.)

⁵ Според Д. Добрев „...стойностни категории... поотделно не осъществяват стойностни движения (стопански обороти), освен ако не са поставени въ една съчетана функционално целостност... необходимо е тия сили да бъдат изведени от конкретната иль вещественна свойственост върху единъ общъ знаменатель на парично-стойностно околичествяване.“ (Добрев, Д., *Учение за отделното стопанство*, Печатница „Х. Г. Данов“, О.О. г-во, С., 1941, с. 108.)

или *меркантилна* школа“ в световната литература¹. По-специално верижната свързаност на отдавна обоснованите счетоводни измерители релефно се откроява при поелементното (пофакторното) разлагане на базисната формула („формула Дюпон“) за ефективността към собствения капитал (фиг. 2).



Фиг. 2

Адекватно верижно обвързване е налице и при характеризиране на факториалните и резултативните измерители – съдържание на анализа на ковчежничеството², при представяне на компонентите на класическата (по производствени разходи) и неокласическата (по променливи разходи) калкулационна схема и други. Би могло да се каже, че чрез концепцията за верижното заместване в голяма степен просто се преоткрива вековно изгражданата счетоводна методология. Въпросът обаче е по-сложен при изясняването му на фона на създадените през последните години програми за производствено-оперативно управление. Те наложиха нова визия за възникването и изучаването на разходите, както и за усъвършенстването на традиционното калкулационно знание³. Формулирането на нови икономически категории и конструирането на нови методи за изследване на стойността не трябва да водят до отрицание на съществуващите, но и не трябва да се омаловажават, без те да се познават по същество.

¹ Като се съблюдава историзмът във възникването на различните школи за измерителите на стойността във финансовата област, се обосновават: а) счетоводна (меркантилна) школа на абсолютните и относителните измерители; б) финансова (индустриална) школа, основана на концепцията за стойността на парите във времето. При тоталитарното управление създаденият в бившия СССР комплексен икономически анализ игнорира историзма и съответните школи.

² Трифонов, Т., *Счетоводен анализ на фирмата*, ИК „Сиела“, С., 2001, с. 692.

³ Трифонов, Т., *Счетоводна оптимизация на активи и пасиви*, ИК „Тракия-М“, С., 2003 (глава 12 – Програми за производствено-оперативен мениджмънт и тяхното влияние върху счетоводното управление на верижно-стойностния процес във фирмата). Такива програми са: „Точно на време“, „Тотално управление на качеството“, „Производствено-оперативен реинженеринг (преструктуриране)“, „Теория на ограниченията“.

2. СТРАТЕГИЧЕСКИЯТ СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ НА СТОЙНОСТТА В СВЕТИНАТА НА КОНЦЕПЦИЯТА ЗА СТРАТЕГИЧЕСКОТО УПРАВЛЕНИЕ

Използването в УСА на категории като цели, стратегии, организация, решения и други **не означава**, че в рамките на дисциплината целево се разработват теми на теорията на стратегическото управление. Неизбежно се взема отношение по актуални нейни въпроси, но това не е целта на стратегическото интерпретиране на УСА. В рамките на посочената теория се характеризират по същество разглежданите понятия, а в УСА те се адаптират за усъвършенстването на неговата методология. Използването на категориите на стратегическия анализ е предпоставка за актуализирането на понятийния апарат и изследователския инструментариум на вътрешнофирменото счетоводно изследване. Може да се каже, че през последните години под влияние на концепцията за стратегическото управление се извършва всъщност актуализиране на УСА, аналогично на това, което се реализира спрямо социалистическата отчетност под влияние на системния анализ от началото на 70-те години на миналия век. В крайна сметка счетоводният анализ и синтез на стойността са имали своето разработване в Източна Европа (дори в бившия СССР¹) далеч преди възникването на системния и стратегическия анализ.

При централизираното управление формалното прилагане на системния анализ без неговата най-важна част – икономико-математическото моделиране, измести изследването на зависимостите между счетоводните обекти и усъвършенстването на калкулационното дело чрез методите на съответното моделиране. Понастоящем проблемът е под влияние на стратегическия анализ да не се осъществи подобно на формално „стратегическо“ третиране на счетоводните категории и приложни методи, а да се търси тяхното обогатяване. В тази светлина въпросите са за:

а) мястото, ролята и степенята на използване на стратегическия анализ за качествено усъвършенстване на счетоводното изследване на фирмената стойност;

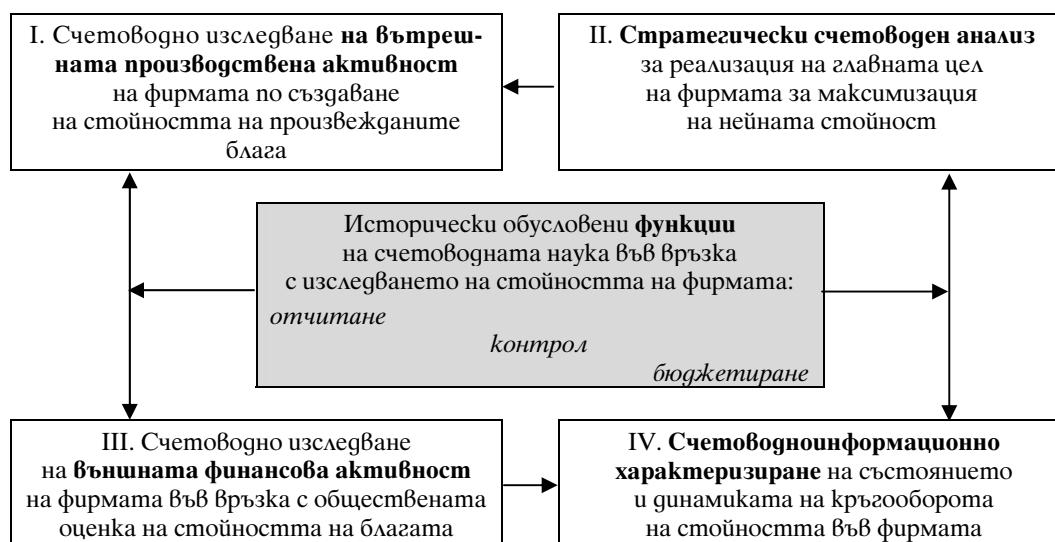
б) необходимостта от решаване на базисни теоретични проблеми на счетоводната материя в светлината на концепцията за стратегическия анализ.

Нормално е на съвременния етап да липсват единство по редица теоретични и прагматични въпроси за реализацията на икономическата стратегия, стратегическо управление и съответен анализ в счетоводното изследване на статичното и динамичното проявление на стойността на микроикономическо равнище. Няма съмнения обаче, че утвърдената през вековете счетоводна наука и изгражданата на нейна основа във фирмите счетоводно-информационна система са важна база от данни за извършване на стратегическия анализ. А. Марион отбелязва: **„Изучаването на финансовата база на глобалната диагностика води към размишления върху спецификата на приносите на счетоводния анализ на данните в рам-**

¹ Вейцман, Н. Р., *Счетный анализ. Основные приемы анализа деятельности предприятия по данным учета*, М., 1934. (Цитирано по *Курс анализа хозяйственной деятельности*, под ред. С. К. Татура и А. Д. Шеремета, Изд. „Экономика“, М., 1974, с. 10.) Според С. Барнголиц книгата на проф. Н. Вейцман за счетоводния анализ е била обявена за „идеологически вредна“ (Барнголиц, С. Б., Рождение журнала „Бухгалтерский учет“, сп. *Бухгалтерский учет*, Юбилейный журнал, 1998.)

ките на глобалната диагностика“¹. В тази светлина актуална задача на счетоводните теоретици е да конкретизират въпросните специфични приноси на счетоводното изследване на данните във връзка с изпълнението на целите на стратегическото управление.

Във връзка с това е и едно от определенията за стратегическото управление (респ. анализ) на разходите: „Стратегическото управление на разходите е подход на УСА, който ясно посочва стратегическите направления и проблеми. То поставя УСА в по-широкия контекст на използване на финансовата информация за разработването на висши стратегии и като средство за постигане на постоянно конкурентно предимство.“² Мястото и ролята на стратегическия счетоводен анализ в икономическото управление неизбежно се свързват с вековно обусловените две основни направления в счетоводното изучаване на стойностния кръгооборот: а) изследване на вътрешната производствена активност на фирмата по формирането на стойността; б) изследване на външната ѝ финансова активност по реализацията на нарасналата стойност.



Фиг. 3

Стратегическият счетоводен анализ се отличава със следните особености: а) преимуществено е свързан с вътрешните производствено-финансови процеси във фирмата; б) осъществява се чрез информационната база от извършването на видовете счетоводни функции, за да въздейства върху динамиката на стойностния кръгооборот, но разбран в много по-разширена съвременна светлина. Тези главни особености на управленския метод – **стратегическия счетоводен анализ**, определят мястото и ролята му при реализацията на функциите на счетоводното изучаване (фиг. 3). В контекста на казаното за същността и спецификата на счетоводния анализ в стратегическа форма се изтъква и необходимостта от

¹ Marion, A., *op. cit.*, p. 228.

² Willson, R., *op. cit.*

дефиниране и реализация на **стратегическия счетоводен мениджмънт** на активността¹. Основанията за това са наличието на повече или по-малко обосновани обекти и функции на съответното управление. Понастоящем въпросът за стратегическия счетоводен мениджмънт все още стои открит, но представлява интерес становището на К. Златарева: „...**да се определи потребността от разгърнат счетоводен анализ като съставна част на счетоводния мениджмънт, за да се формира цялостна стратегия при избора на ефективен вариант за данъчни разходи**...“². За отбелязване е фактът, че изказаната идея за цялостна (единна) стратегия като обусловена от разгърнат (цялостен и детайлизиран) счетоводен анализ в качеството му на елемент на счетоводния мениджмънт при определена структура на разходите, обема и печалбата изпреварва по време пълното теоретично обосноваване на съответните категории и методи в УСА.

Стратегическият счетоводен анализ е свързан с качествено нови аналитични методи за осъществяване на базисния счетоводен принцип – съпоставяне на приходи и разходи през независимия отчетен период. Става дума за:

а. Счетоводен метод на **изследване на разходите и калкулирането на себестойността по видове дейности и съставляващи ги операции** в рамките на производствено-финансовата активност (*Activity Based Costing – ABC*).

б. Счетоводен метод на **верижно-стойностния анализ** (*Value-chain analysis*).

Двата метода обективно имат своята теоретична и прагматична конкретизация в счетоводното изучаване на фирмената стойност, която далеч не е завършена, а е обект на интензивни проучвания. Усъвършенстваното изследване на разходите по дейности и формиращи ги операции се дефинира като **нов метод за калкулиране на себестойността, респ. нов метод за приходно-разходно съпоставяне по дейности и операции**. Тъй като наименованието е дълго за текуща употреба, като работно се предлага и използва понятието „**пооперационно калкулиране**“, чието уточняване реално предстои.

Базисното понятие „**дейност**“ се определя като постоянно действие или събитие (или група действия, събития) в производствения процес. Отбелязва се така: „**Дейности. Предприети действия от организацията за извършване на нейната мисия**“³. В литературата ни за калкулация обаче отдавна се говори за дейности (основна, спомагателна, допълнителна), като разбирането за операции не е различно от това в световния УСА, а в теорията на счетоводството – най-общо за производствени и финансови операции, които пораждаат балансови изменения за съставянето на счетоводни статии. В руската счетоводна школа, която е близка до нашата, се говори за калкулиране по „**функционални дейности**“. Понятието е трудноизползваемо при изясняването на пооперационното калкулиране⁴.

¹ Kawada, M., D. Johson, Strategic Management Accounting – Why and How, *Management Accounting*, August 1993.

² Златарева, К., Данъчна стратегия на фирмата, в сб. „Фискалната стратегия на Република България и националните икономически приоритети в процеса на присъединяване към Европейския съюз“, С., 2000, с.195.

³ Edmonds, T., C. Edmonds, B. Tsay, *Fundamental Managerial Accounting Concepts*, Irwin. McGraw-Hill, 2000, р. 30. (Наши автори, запитани защо превеждат английския термин *activity* формално като дейност, най-често отговарят, че така е най-лесно.)

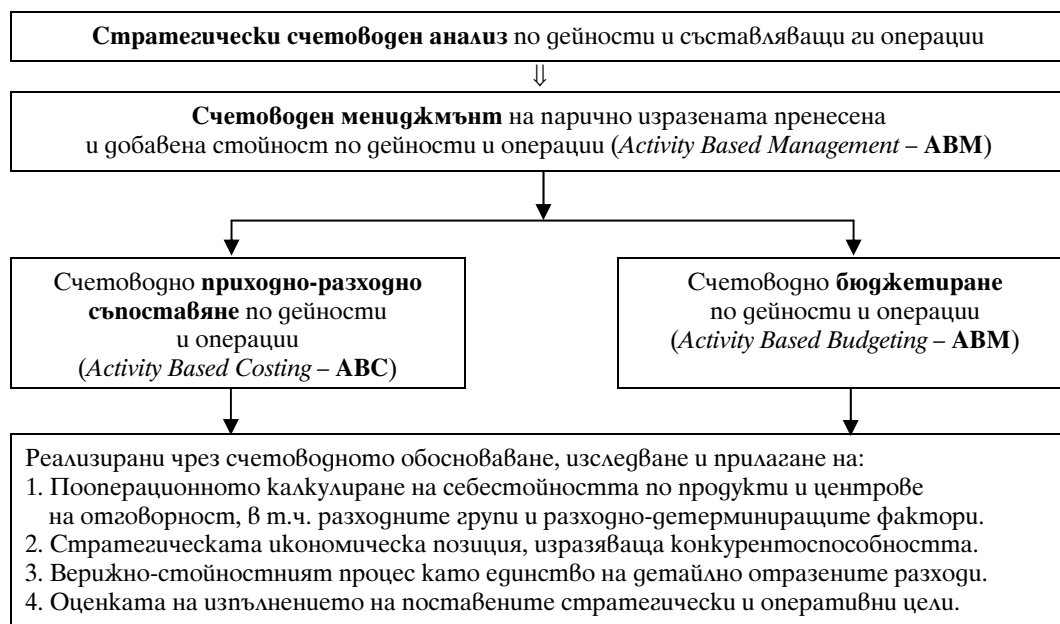
⁴ Доста дълго ни се струва възприетото наименование „**система за калкулиране на себестойността по видове функционални дейности**“ в съвременната руска литература.

При стратегическото усъвършенстване на УСА целта е чрез изследване на технологичните операции да се отиде на възможно най-детайлизирано равнище на метрифициране на разходите в сравнение с това по традиционно окрупнени дейности. Затова еднородните действия от икономическо естество, които се намират в причинно-следствена връзка с даден калкуляционен обект – продукт, поръчка, спецификация на клиент, е целесъобразно да се идентифицират с категорията „операции“. Оттук и квалифицирането на съвременния метод за калкулирането като „**пооперационен**“¹. Качественото открояване и количественото измерване на индивидуалните операции за изразходване на ресурсите в рамките на пооперационното калкулиране се правят с вечната счетоводна цел – усъвършенстване на включването на разходите в себестойността на калкуляционни обекти, които са ги породили, а по-нататък и на продуктово ценообразуване.

Прилагането на метода на интегриран верижно-стойностен процес (*Value-chain analysis*) при изследване динамиката на стойността под формата на приходи и разходи се изразява във формирането на счетоводното верижно-стойностно отразяване и измерване на детайлно обхванатите разходи. Но пооперационното приходно-разходно съпоставяне се концентрира и върху бюджетирането и контролинга при изпълнение на задачите: а) метрификация на разходите за ресурсите при изпълнение на значителните операции във фирмата; б) идентифициране и елиминирание на недобавящи стойност разходи, т.е. на разходите за операции, които могат да се отстранят, без да се нарушава качеството на продукцията; в) определяне на ефективността на всички главни операции във фирмата; г) отъждествяване и оценка на нови операции, подобряващи бъдещото производствено функциониране.

Обосноваването на прилагането на посочените два метода от началото на 80-те години на миналия век прерасна в актуално разработване в началото на XXI век на концепцията за финансово-счетоводно **управление по дейности и операции** (*Activity Based Management – ABM*). С течение на времето пооперационното калкулиране (ABC) започна да се разглежда като един от елементите на управлението по дейности и операции (ABM). Казва се един от елементите, защото в последно време неизбежно се аргументира и разработва друг елемент – счетоводно **бюджетиране по дейности и операции** (*Activity Based Budgeting – ABB*). Разбирането за стратегически счетоводен анализ (при вариации за понятието) в най-голяма степен се предпоставя от изследване на динамиката на стойността като верига от последователно извършвани разходи за различните дейности и конкретизирани ги операции. Идентификацията и логическата връзка на посочените методи за съвременното изследване и калкулиране се теоретизират на основата на влиянието на базисните постижения за методологичния стратегически анализ върху счетоводната материя. При цялата сложност на този процес системното представяне на счетоводното управление по дейности и съставляващи ги операции синтезирано е осъществено на фиг. 4.

¹ Квалифицирането на новата калкуляционна система като пооперационна терминологично е по-удобно в сравнение с определянето ѝ като „подейностна“.



Фиг. 4

На съвременния етап от развитието на стратегическия счетоводен анализ като неговите основни елементи могат да се очертаят следните **четири вида изследвания**:

1. Изследване и обосноваване на пооперационното калкулиране на себестойността, в т.ч. обосноваване на **разходни групи и фактори**, т.е. изучаване на многообразните по икономическата си природа детерминиращи производствено-технологични измерители, които водят до появата на разходи¹.

2. Изследване и формулиране на **стратегическата икономическа позиция** на фирмата, т.е. на реализацията на нейната конкурентоспособност на базата на завоюван пазарен дял в изпълнение на главната ѝ цел – постигането на нейната максимална стойност, респ. увеличаването на богатството на стопанската единица и нейните собственици.

3. Изследване и прилагане на **верижно-стойностния процес**, т.е. изучаване на формирането на стойността на богатата при изпълнение на взаимнообвързаните дейности и операции във фирмата в качеството им на елементи на единния стойностен кръгооборот.

4. Изследване и **оценка на изпълнението** на стратегическите и оперативни цели на фирмата – общо и по подразделения. Степента на изпълнение на стратегията според М. Виголова я „...превръща в своеобразен тест за теорията на финансо-

¹ За същността и видовете разходни фактори вж. Трифонов, Т., *Счетоводна оптимизация на активи и пасиви*, ИК „Тракия-М“, С., 2003, гл. 11.

вия бизнес¹, защото така субектите на управлението се информират за следването на определената стратегическа посока на корпоративното развитие.

Съобразно теорията на решенията стратегическият счетоводен анализ може да бъде определен като: процес за изработване на счетоводни решения за конкретни разходни фактори в контекста на формулираната производствено-финансова стратегия на фирмата, за реализация на вътрешнофирмения верижно-стойностен процес и неговите съставни компоненти (от снабдяването с необходимите ресурси, през тяхното рационално производствено използване до предоставянето на произведените блага на клиентите) във връзка с постигането на ефективна стратегическа пазарна позиция и детайлна оценка на изпълнението на дефинираните оперативни и стратегически цели на активността.

Стратегическата позиция в контекста на принципа на приходно-разходно съпоставяне. В пазарната среда субектите на управление изработват решения относно постигането на една от най-важните цели, а именно най-ефективно позициониране спрямо съществуващите конкуренти. Тази цел се определя като **стратегическа позиция** на фирмата. Като условие за конкурентоспособността на фирмата тя е осигуряване на следните основни направления във фирменото развитие, към които счетоводният анализ неизбежно е съпричастен: а) водеща роля в целесъобразната (разумната) икономия на разнородните разходи; б) диференциация на произвежданите продукти; в) формиране, запазване и разширяване на специфичния пазарен дял на фирмата. Предмет на разработване в последните години е т.нар. **теория на позиционирането** на стопанската единица. Тя се смята за важен елемент на стратегическото развитие на активността, защото решенията за нея имат дългосрочно въздействие върху финансовите резултати. Според С. Христов позиционирането със стратегически характер е „...свързано със създаването на благоприятен имидж и предоставянето на повече облаги на клиентите на избраните целеви сегменти. Стратегическото позициониране се основава на емпиричен и аналитичен подход“². Повишаването на имиджа на фирмата чрез осигуряване на качествени продукти или услуги на клиентите в съответствие с т.нар. метод на целевото сегментиране на вътрешнофирмената активност, както се обосновава в УСА, е иманентна характеристика на стратегическия счетоводен мениджмънт.

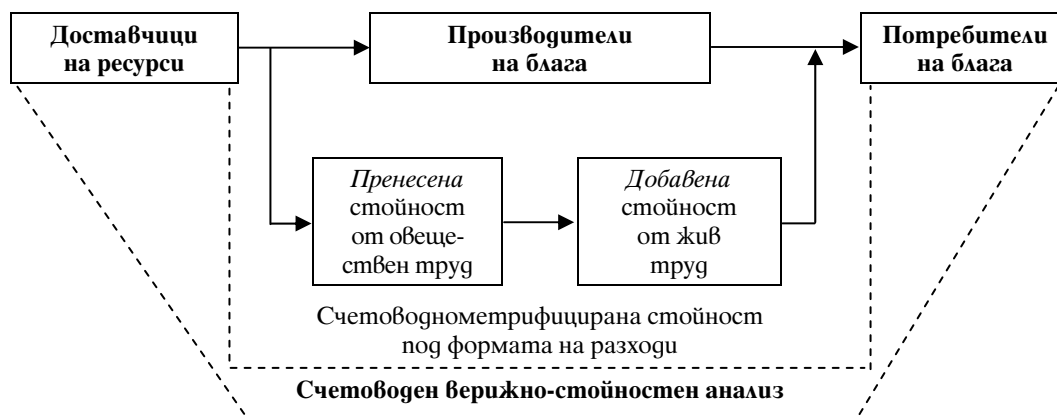
Още от създаването си в началото на XX век УСА като логическо продължение на производствения счетоводен анализ на XIX век е имал като основна задача изследването на изпълнението на поставените цели и осигуряването на данни за този процес. Това, разбира се, е било реализирано чрез разработването му преди всичко като икономико-аналитична творба. Изпълнението на посочената задача е намерило въплъщение в усъвършенстването на методологията на световния вътрешнофирмен счетоводен анализ през XIX век в светлината на неокласическата теория за стойността. По-късно развитието на този процес беше задълбочено на основата на дефинирането и метрификацията на стойността в теорията за неокласическия синтез, обусловила идеята за икономическата оптимизация. В Източна Европа това се осъществи през XX век на основата на теорията за

¹ Видолова, М., Стратегии за развитие на една банка през XXI век, *Банкови информационни технологии*, бр. 2, 2000, с. 22.

² Христов, С., *Стратегически маркетинг*, УИ „Стопанство“, С., 2001, с. 163.

оптималното планиране и управление в бившия СССР. Така че интерпретирането на проблема за стратегическата позиция на фирмата като елемент на стратегическото управление на нейните активи и пасиви, разходи и приходи винаги трябва да се разглежда в унисон с прогреса на икономическата мисъл при изследването на нейния основен обект – стойността. Самата тя няма самостоятелно съществуване, а винаги е представена в нейната най-усъвършенствана форма – паричната, и най-пряко изразена чрез основните счетоводни категории с универсално познавателно значение. На тази основа потребността от определянето на **стратегическата позиция на фирмата трябва да се разбира като нов важен обект на изучаване от съвременния УСА** във връзка с производствено-финансовата активност по формирането и нарастването на фирмената стойност.

Верижно-стойностен анализ. Както се посочи, един от разработените нови методи в теорията на стратегическото управление е този на верижното изследване. Негова еманация от средата на 90-те години на миналия век в методологията на УСА е верижно-стойностният анализ, прилаган основно към (но не и единствено) разнообразните разходи¹. Начална причина за възникването му са усложнените търговско-финансови връзки между фирмите в условията на регионалното и глобалното икономическо развитие. Изследването и създаването на база данни за тези връзки, за целите на тяхното координиране и оптимизиране се оказат поредното научно предизвикателство пред УСА. Именно за неговото разрешаване се създава методът на верижно-стойностния анализ. Според Ч. Хорнгрен верижно-стойностният процес е „...**свкупност от стопански функции, които добавят стойност към продукта, оценяван от клиентите**“². Методът е тясно свързан с пооперационното калкулиране (ABC) в условията на стратегическия счетоводен мениджмънт. Може дори да се каже, че това калкулиране е изградено по постановките и приложението на верижно-стойностния анализ на обобщената информация за разходите, породени от верижното изследване на технологичните дейности и операции.



Фиг. 5

¹ Със същото основание може да се говори за верижно-разходен анализ, но това не е обичайно.

² Horngren, Ch., *Introduction to Management Accounting*, 11th ed., 2001.

Изследователският интерес към верижно-стойностния анализ също е обусловен от положителното му влияние върху бюджетирането и контролинга в процеса на стратегическия мениджмънт в счетоводна форма. На фиг. 5 е представена синтезирана схема на счетоводния верижно-стойностен анализ като важно ново направление за разработване в съвременния УСА.

По-горе се изтъкна, че верижното изследване като метод на стратегическото управление акцентира върху координацията на връзките между взаимосвързаните операции. За счетоводния анализ това се изразява в степента на влияние на операциите на доставчика върху операциите на клиента, пречупени през призмата на продуктова диференциация и съпътстващите ги разходи, както и обратно. Именно задълбочаването на управлението на индивидуалните връзки при верижното изследване на активността е неговата главна цел, за да се намалят разходите и оптимизира продуктова номенклатура. В това отношение Дж. Шенк и В. Говиндражан определят верижно-стойностния анализ като структурноопределящ метод на изследване въздействията на операциите в стратегически важните дейности върху равнището на разходите и оптималното производство¹. Разглежданият аналитичен метод е от значение при регулирането на междофирмените отношения, тъй като откроява на кое място могат да се намалят верижноизследваните разходи и нарасне производството. Така че счетоводният метод на верижно-стойностния анализ улеснява координацията и оптимизацията на взаимно свързаните операции при верижното изследване, което може да излезе извън границите на активността на фирмата. Наличните отчетни данни са важна предпоставка за реализацията на верижно-стойностния анализ, а неговото прилагане на свой ред е предпоставка за стратегическото управление на отделните разходи и себестойността като цяло.

3. СЧЕТОВОДНОТО БЮДЖЕТИРАНЕ – ИГНОРИРАНАТА КОМПОНЕНТА НА СТРАТЕГИЧЕСКИЯ СЧЕТОВОДЕН МЕНИДЖМЪНТ

В светлината на казаното изпъква ролята на основните функции, чрез които се реализира УСА: а) бюджетиране на активността; б) приходно-разходно съпоставяне по продукти, центрове на отговорност и общо за фирмата; в) контролинг върху изпълнението на установените цели и интегрална оценка на изпълнението. **Бюджетирането** на активността се предхожда от формулирането на целите и на стратегиите за тяхното изпълнение. Този мащабен процес се реализира от представителите на всички функционални направления в управлението. Единното бюджетиране изисква също разработване на подцелите и установяване на отговорностите за тяхното изпълнение от субектите на управление в йерархичната структура на фирмата. Финансовото планиране на активността – основно, но не и единствено осъществяването за календарната година, е сърцевината на **счетоводното бюджетиране**.

¹ Shank, J. K., V. Govindrajana, Strategic cost management: the value chain perspective, *Management Accounting Research* 4, p. 177 - 197.

Има тенденция в разбиранията на счетоводните теоретици, че в рамките на вътрешнофирмената счетоводна метрика на стойността **стратегическият анализ не е синоним на дългосрочното изследване и бюджетиране** на базисните обекти – активи и пасиви, разходи и приходи. От друга страна, стратегическият анализ в счетоводна форма се схваща като **актуален метод на съвременното изследване на стойността** за постигане на желано бъдещо състояние на организацията чрез адаптиране на функционирането ѝ към конкурентните условия. Р. Уилсън го определя по-специално „...като метод на адаптиране на управленските планове чрез счетоводни процедури за целите на ефективното приспособяване на компанията към постоянно променящата се бизнес среда“¹. Самото счетоводно бюджетиране се разглежда в качеството му на серия от необходими стратегически изменения в управлението на посочените отчетни обекти в зависимост от икономическата конюнктура.

Ефективното изграждане на съвкупността от счетоводни бюджети е важно условие за рационалното изпълнение на мисията на фирмата в качеството ѝ на добре структурирана стопанска единица, което е и съдържание на функцията по **приходно-разходното съпоставяне**. Тя е позната като традиционното калкулиране на себестойността с разработване на съвкупност от системи и методи на анализ на разходите и изчисляване на тяхната агрегатна величина. За съответната функция са характерни: *първо*, анализът и синтезът на пренесената стойност от овеществения труд и добавянето на стойност от живия труд за изпълнението на стратегически цели, отразени в бюджета; *второ*, активно-пасивното проявление на стойността се изучава в динамика, т.е. под формата на приходно-разходно съпоставяне в съответствие с едноименния счетоводен принцип, като се идентифицират и метрифицират разходите на отделните фази на верижно-стойностния процес; *трето*, създаването на данни за изпълнението на делегираните полномощия по предоставените материални, трудови и финансови ресурси на ръководителите на по-нисши равнища в йерархичната структура на фирмата, т.е. предпоставя се извършването на функцията контролинг.

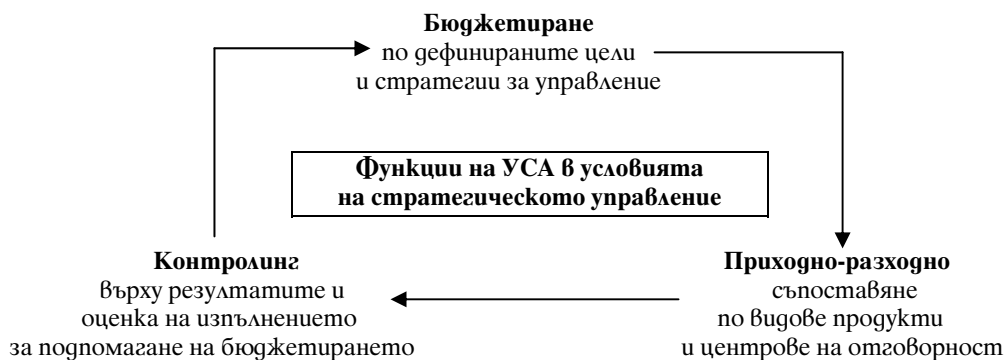
Контролингът в най-разпространената счетоводна школа в света – англосаксонската, формално е сравняване на отчетните и бюджетните резултати, а в по-широк времеви аспект – процес на осигуряване съответствието на фактическите и плановите резултати. Преимуществено контролингът се третира като специфична функция на УСА. В немскоезичната литература той е издигнат в ранг на самостоятелна функция на стопанското управление, респ. нова учебна дисциплина, за която още не е ясно дали е част или противоположна на УСА с неговото стоповно развитие². У нас О. Симеонов квалифицира контролинга като нова уп-

¹ Willson, R., *Strategic Cost Management*, editor of *Strategic Cost Management: Review of an Emerging Field*, introduction, 2002.

² Появиха се и първите трудове по контролинг като отделна дисциплина със следното определение: „В Германия контролингът се разбира като „свкупност от задачи на ръководството, планирането и контрола за целево-ориентирано координиране.“ (Ман, Р., Е. Майер, *Контролинг за начинаещи* (книга с препоръки за създаване на система за управление на печалбата), Орак, Варна, 1995, с. 5.

равленска функция извън обхвата на счетоводния и финансов анализ – въпрос, който не е решен и в световен мащаб¹.

Връзката между трите основни функции на УСА в процеса на стратегическото управление схематично е представена на фиг. 6. Липсва отчетната функция, каквато УСА не изпълнява. Той обаче предпоставя нейното изпълнение във финансовото счетоводство чрез осигуряването на усъвършенствани схеми за съпоставяне на приходите и разходите. В най-новата руска счетоводна литература обаче има противоположни становища. Най-малко странни по отношение на разбирането за световния УСА са тезите на М. Мелник, че управленската „отчетност“ е с двояка роля: а) отчетна – за отразяване на операциите, движението на ресурсите и формирането на резултатите; б) управленска, която е била единство на отчетността и анализа².



Фиг. 6

Еволюция на предвоенното българско счетоводно бюджетиране. Развитието на счетоводното знание близо 300 години се е свързвало с отчетно-регистрационната му реализация. Индустриализацията, усложняването на ръководството и прогреса на икономическата мисъл са обусловили създаването на производствения счетоводен анализ. Нарасналата роля на управлението и възникването на необходимостта от решения за бъдещата дейност през 30-те години на миналия век са намерили израз в разработването на такава важна счетоводна област, каквато е бюджетирането (у нас е известно като финансово-счетоводно бюджетиране). Началото му е поставено със създаването в рамките на производствения счетоводен анализ на стандартния (нормативния) метод на съизмерване на приходи и разходи в периода на т.нар. ренесанс на счетоводната наука през периода 1870 – 1900 г.

УСА от средата на миналия век акцентира върху икономическата оптимизация и също има за обект разработването на бюджетите за активността с раз-

¹ Симеонов, О., *Контролинг: оперативен контролинг*, изд. „Тракия-М“, С., 2000.

² Мелник, М. В., *Източници и тенденции в развитието на управленската отчетност и анализ*, в сб. *Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия*, изд. „Ценов“, Свищов, 2002, с. 187.

личен срок във времето¹. Бюджетната съвкупност се интерпретира като концентриран израз на целите, задачите и методите на краткосрочното и средносрочното фирмено управление. Обхващат се бюджетите за видовете дейности в тяхната взаимна връзка, технология и контрол, като разработването им зависи от редица фактори (производствени, организационно-управленски), включително от организацията на счетоводното отразяване². Последното е вярно, макар в случая да не се подхожда историко-логически към развитието на бюджетното дело.

В един от първите трудове у нас през 70-те години за теорията на управлението Р. Янакиев писа за разработки през 40-те години на XX век в развитите страни: „... в счетоводството се развиха методи не само за анализ на минали положения, но и за разработване на прогнози и предвиждания на бъдещето. Ж. МакКинзей преустрои отчетническите дейности в предприятието с цел по-добре да се обслужва управлението с отчетно-икономическа информация. Той развива т.нар. „бюджетиране“ (бюджетиране и регулиране на разходите и доходите...) като един от основните инструменти за управление“³. Като прави обширен исторически преглед на еволюцията на световната теория за управлението по отношение на развитието ѝ у нас през периода 1900 – 1944 г., авторът специално изтъква ролята на основоположника на българската счетоводна наука проф. Д. Добрев за развитието на тази теория⁴. Р. Янакиев основателно изтъква приноса на големия български икономист за разработването на „финансово-икономическите въпроси“ на управлението, макар че става дума за цялостна финансово-отчетна школа от неговите последователи, създадена от именития учен, съвсем незаслужено тенденциозно забравен при тоталитарното управление. Бележитият труд „Учение за отделното стопанство“ (1941) на проф. Д. Добрев е отбелязан и при неокласическата интерпретация на капиталистическото предприятие от предвоенните български политикономисти⁵. Проф. Д. Добрев е

¹ При командната икономика анализът по счетоводните измерители и бюджетирането по бившия съветски образец бяха извадени от счетоводното изследване. Обособи се дисциплината за народностопанското планиране на дейността в гържавните предприятия. В тях функционираха отдели за планово-икономически анализ, чието планиране методологично не се различаваше от социалистическото счетоводно отчитане.

² Н. Николов отбелязва: „Различните финансови прогнози и планове са известни в чуждестранната литература и практика като бюджети, а самото им разработване – като бюджетиране“ (Николов, Н., *Финансов анализ*, Princeps, Варна, 1996, с. 241 – 242). Авторът разграничава следните функции на бюджетирането: регулираща и направляваща; бюджетираща; контролна; координираща; мотивираща.

³ Янакиев, Р. и др., *Учебник по обща теория на социалистическото управление*, Част първа, Наука и изкуство, С., 1971, с. 48.

⁴ Авторът писа: „...особено силно влияние в областта на стопанското управление у нас имаше германската школа с т.нар. „учение за отделното предприятие“, развивана от проф. Димитър Добрев. Това учение обаче обхващаше предимно финансово-икономическите въпроси и правеше главно статичен анализ на някои положения в капиталистическото предприятие“ (Янакиев, Р. и др., цит. съч., с. 63).

⁵ С. Демостенов пише: „Нашият преглед (неокласически – б.а.) на отделните стопанства... не трябва да се смята като „учение за отделното стопанство“ (в нашата литература на това учение е посветена специална книга на проф. Д. Добрев).“ (Демостенов, С., *Теоретическа политическа икономика*, Част 1, УИ, С., 1991, с. 343.)

познавал много добре неокласическия икономикс (маржиналната школа) и неговите европейски представители, широко цитирани в учението му за отделното стопанство. Подхождайки исторически към разбирането за отделното предприятие, авторът го разглежда системно като **„уредбена единица... единъ конструктивенъ социаленъ елементъ на организирани човешки цели действия, в основата на които лежи... бюджетна дейност.“**¹ Тя се е обуславяла от ясно поставена цел за изпълнение пред обособеното предприятие.

Бюджетността в действията на субектите на управлението винаги е предполагала организация и ефективност от използване на ресурсите. В светлината на бюджетността на „уредбената единица“ Д. Добрев разглежда и нейното финансиране и по-конкретно: **„Привличането на счетоводни средства трябва да се основава на единъ предварителенъ финансовъ бюджетъ за предполагаемите счетоводни нужди на о.с. (отделното стопанство – б.а.). Счетоводниятъ бюджетъ и финансовата политика трябва да бъдатъ органично свързани съ съвкупния бюджет и стопанска политика на о.с.“**² Авторът идентифицира счетоводния и финансовия бюджет, което не е за учудване за неговото ранно творчество. На съвременния етап релефно се открояват качествените различия между счетоводното бюджетирание и финансовото планиране, макар все още да не са обект на подробно теоретично характеризирание.

Проф. Д. Добрев разглежда счетоводния бюджет като помощно средство за установяване на „финансовата нужда“ на фирмата. Той привежда тезата на немски учен от XVIII век за потребността от счетоводни ресурси, като пише, че **„...трябва да се прави известна разлика между понятията „финансова нужда“ (Finanzbedarf) и „капиталова нужда“ (Kapitalbedarf)“**³. Капиталова нужда са необходимите пари за инвестиране в дълготрайни активи, набавяни от вътрешни реализации (разполагаеми ликвидни средства при ефективна работа). Финансовата нужда на предприятието се определя от неговата капиталова нужда (т.е. инвестиционната сума или цената на придобиване), като е в сила равенството:

$$\text{Финансова нужда} = \text{Капиталова нужда} - \text{Вътрешни реализации}^4$$

Според автора предварителният финансов бюджет е основата за съгласуване на капиталовите нужди на „отделното стопанство“ и неговия производствен потенциал. В тази насока се привежда следната предвоенна постановка от немски автор: **„Счетоводниятъ бюджетъ на о.с. се изразява въ проектираната от него и основа на числени бюджетни предвиждания финансова политика.“**⁵ Освен като средство за прогнозиране и оценка на финансовите нужди счетоводният бюджет е и метод за наблюдение и контрол на вече усвоената финансова

¹ Добрев, Д., *Учение за отделното стопанство*, С., 1941, с. 40.

² Добрев, Д., цит. съч., с. 140.

³ Gutenberg, E., *Finanzierung und Sanierung*, 1743 (цитирано по Добрев, Д., цит. съч., с. 143).

⁴ Авторът привежда следния пример: „За да се построи сграда, която би струвала 500 000 лв., стопанството реализира от разпродажба на материали от разградена стара сграда 60 000 лв. и от продажба на резервно имущество – ценни книжа – 40 000 лв. При тези вътрешни реализации за 100 000 лв. финансовата нужда е неговата капиталова нужда от 500 000 лв. минус 100 000 лв., равно на 400 000 лв., която финансова нужда ще се покрива от нови допълнителни финансираня“ (Добрев, Д., цит. съч., с. 144).

⁵ Deutsch, P., *Die finanzielle Führung der Handelsbetriebe*, 138. (Добрев, Д., цит. съч., с. 146).

политика въз основа на счетоводния бюджет. Като цели на счетоводния бюджет се посочват:

а) обхващане и оценка на всички финансово-икономически фактори в предприятието – видовете активи и тяхната ликвидност, т.е. трансформацията на стойността им в текущи (ликвидни) парични средства, пропорцията „собствен – чужд капитал“, степента на обръщаемост във връзка с производствения капацитет на предприятието и неговия потенциал за продажби;

б) анализ на очакваните приходи и разходи в тяхното взаимно съпоставяне;

в) установяване на очакваната печалба или предстояща за покриване загуба. Така „... **в конструирането на счетоводния бюджет лежи идеята да се обхванат във взаимна целостност и подложат на аналитична преценка ... стопанските мероприятия. Във самата си външна форма счетоводният бюджет ще изразява един проект на числено съпоставяне на приходи и разходи, основан на ... съгласуваност на счетоводни проектирания и възнамерявани стопански осъществявания**“¹.

През 40-те години Д. Добрев е обосновал методиката за изграждане на счетоводния бюджет на „основата на числени бюджетни предвиждания“ единствено чрез придържането към методологията на счетоводното отразяване, която авторът обобщава с понятието „**динамичен счетоводен баланс**“. Това е била господстваща финансовоотчетна теория през първата половина на XX век за същността на счетоводния анализ на стойността. Не се отбелязва използването на постоянни норми за нарастване на определени видове активи и пасиви. Но системното и комплексно счетоводно изследване на стойностния кръгооборот на фирмата е било разбрано като „...**основната схема за един общ финансов бюджет, който би могъл да бъде пригоден за всеки конкретен случай... към обезпечение на необходимата ликвидност и към разкриване на допълнителни счетоводни нужди**“².

Методологичните постижения на Д. Добрев в областта на счетоводното бюджетиране и отчитане са практически разработени от неговите следовници като Ал. Георгиев, В. Ранков, Б. Берберов, Г. Дечев и други³. Те са били добре запознати с ядрото на стопанското и финансовото бюджетиране в европейските страни – концепцията за критичния обем на продажбите, т.е. равенството „извършени разходи = получени приходи“.

При тоталитарното управление обаче те са били принудени да се откажат от европейските си счетоводни знания и да преподават наложената им ограничена ортодоксална социалистическа отчетност в бившия СССР, без каквито и да са елементи на бюджетен процес. През първата половина на XX век афинитетът към разработването на бюджетирането е обусловил създаването на счетоводния анализ по метода на критичната точка (МКТ), чиято „...**графика е била известна на счетоводителите от дълго време, далеч преди широко разпространената дискусия в инженерно-индустриалната и производствено-управ-**

¹ Добрев, Д., цит. съч., с. 146.

² Пак там, с. 146 – 147.

³ Георгиев, Ал., *Калкулация на индустриалното производство*, С., 1941; Ранков, В., *Разноските от гледище на калкулацията (принос към проучване калкулационната същност на разноските)*, С., 1940.

ленската литература...“¹ Със своите научни трудове учениците на проф. Д. Добрев през 40-те години силно са напреднали в разработването на методите на счетоводното бюджетиране, но всичките им теоретични и практически постижения са били безкомпромисно елиминирани с настъпването на режима на командната икономическа система.

Промените в покупателната сила на парите дават значително отражение върху счетоводното бюджетиране. Бюджетният финансов резултат след отчитането на инфлацията може да се окаже определено по-малък в сравнение с изчисления по конвенционалния счетоводен подход. В този случай при разпределението на нетната печалба между собствениците на фирмата ще се окаже, че се разпределя част от нейния собствен капитал с отрицателни последици за капиталовата структура. А още в началото на XX век за българските икономисти е било ясно, че инфлацията е с негативно въздействие за реалната оценка на собствения капитал на фирмата. Проф. Д. Добрев пише: **„Собственият капитал (дялов капитал и фондове) обаче, макаръ и да запазва своята номинална величина, може да претърпи едно съответно понижение въ реалната си стойност, ако той не е обезпеченъ съ реални ценности.“**² Промените в собствения капитал на българските фирми в кризисните условия на прехода към пазарното стопанство потвърдиха мисълта на видния предвоенен български икономист.

Идеята за бюджетирането като присъща част на европейското счетоводно изследване е просъществувала в първите години от установяването на командната система у нас. В тази насока през 1946 г. Г. Дечев пише: **„Стопанската отчетност се разклонява в следните четири направления: 1. Счетоводство. 2. Калкулации. 3. Единичностопанска статистика. 4. Единичностопански план (единичностопанско бюджетиране).“**³ На по-късен етап обаче с налагането на отчетността от бившия СССР тотално се изхвърлят всякакви елементи на европейското счетоводно бюджетиране у нас и счетоводната ни теория се квалифицира като обикновена регистрационна отчетност с изкуствено отделен от нея икономически (стопански) анализ. Установяването на тоталитарни социално-икономически отношения след 1944 г. у нас нанася силен удар върху състоянието и развитието на счетоводната теория и практика, разработвани дотогава под силно европейско влияние. Една от най-силно пострадалите области е счетоводното бюджетиране, което е изцяло елиминирано. По аналогия на опростенческото разбиране за счетоводството в бившия СССР като регистрационна отчетност, обслужваща икономическия анализ, бюджетирането просто е пренесено в

¹ Simmons, J. D., Cost-Volume-Profit Analysis, in *The Encyclopedia of Management*, edited by C. Heyel, New York, Reinhold Publishing Co., 1963, p. 129. (Основните етапи в разработването на МКТ са представени в Трифонова, Т. и др., *Корпоративни финанси*, изд. „Тракия-М“, С., 1999, гл. 10, с. 351-357. Изтъква се засиленото внимание към разработването на МКТ докъм 1930 г. от представители на „разходния инженеринг“ (*Cost Engineering*). Техните трудове в съответната област в духа на популярната в началото на XX век идея за „научното управление“ на фирмата се смятат за същностно разработване на *бюджетния метод* на икономическото управление.)

² Добревъ, Д., цит. съч., с. 139.

³ Дечев, Г., *Систематични упражнения по счетоводство*, С., 1946, с. 15. (Според автора клоновете на отчетността имат в основата си един и същ комплекс от счетоводни данни.)

жертва на издигнатото в култ централизирано планиране. През периода 1944 – 1950 г. обаче идеята за счетоводното бюджетиране все още не е била изоставена.

Така проф. Б. Берберов подчертава ролята на бюджета на предприятието и смята, че то предопределя т.нар. финансово (бюджетно) отчитане. Относно системното счетоводство той пише: **„Задача на финансово (бюджетно) отчитане... – да проследи и изследва предвижданията и осъществяванията на финансовия план – бюджета – и да установи до колко предвижданията в бюджета приходи са действително постъпили и разрешените с него разходи са действително извършени.“**¹ Резултатът от изпълнението на тази задача е контролът върху изпълнението на бюджета – дали е приключен с излишък или недостиг. В началото на 50-те години на миналия век проф. Б. Бойчев, принуден да изостави предвоенните си европейски знания за счетоводното бюджетиране, говори за производствено-финансов план на предприятието, по който да се развива неговата дейност през отчетната година. Интересна е квалификацията на производствено-финансовия план като програма за осъществяване на централно поставените задачи, вследствие на което той **„...играе ролята на едногодишен оперативен план на стопанството“**². В наши дни е актуална идеята за конструирането на оперативни бюджети като основна форма на единния счетоводно-бюджетен процес.

По-късно след премахването на дисциплината за счетоводен анализ в трудовете по отраслови счетоводства и стопански анализ счетоводството се третира като последващо регистриране на икономически факти и създаващо данни за изпълнението на плана, т.е. отрежда му се независна спомагателна роля³. Водещите представители на комплексния икономически анализ в бившия СССР след рухването на командното управление бяха принудени да признаят липсата на прогнозно-бюджетен процес в него, а именно: **„В чуждестранната литература в по-голяма степен от нашата се разработват въпроси на експертната диагностика на финансовото положение на предприятието, прогностичния икономически анализ. В условията на пазарна неустойчивост и търговски риск този проблем получава в нашата страна особено значение.“**⁴ През 70-те години на

¹ Цитирано по Дечев, Г., *Систематични упражнения по счетоводство*, С., 1946, с. 9.

² Бойчев, Б. П., *Счетоводство и калкулации в земеделските стопанства*, Том първи: Обща част и счетоводство на Трудово-кооперативните земеделски стопанства (ТКЗС), Второ преработено и допълнено издание, Д.С.П. за печатане и книгоиздаване, гр. Сталин, 1951, с. 60.

³ В началото на прехода към пазарна икономика Д. Бейли писа: *„По-голямата част от работата е ограничена до извършване на поредица от канцеларски записи, регистриращи операциите. Липсва управленческо счетоводство и корпоративна отчетност“* (Бейли, Д., Проблемът за преустройството на счетоводството в страните от Източна Европа, сп. *Български счетоводител*, 3-4, 1991).

⁴ Баканов, М., А. Шеремет, цит. съч., с. 406. [В руските университети дисциплината за УСА далеч не е получила характерното ѝ съдържание и роля, както в университетите на развитите страни. В Московския държавен университет световният счетоводен анализ продължава да се смята за „отчетност“ и се чете като допълнителна дисциплина в катедра „Бухгалтерский учет и экономический анализ“. Отбелязва се: *„Для студентов читаются следующие спецкурсы: Бухгалтерский учет на малом предприятии, Бухгалтерский учет в западных странах, Аудит, Управленческий учет, Компьютерный бухгалтерский учет, Финансовый анализ.“* Интернет:). В катедра „Бухгал-

миналия век социалистическото правителство у нас постави остро въпроса за управлението с икономически подход и средства, което изискваше реформиране на дотогавашната регистрационна отчетност в аналитично-бюджетна. Българските счетоводи обаче не разработиха счетоводното бюджетниране на предприятието като предпоставка на дългосрочното финансово планиране. Процесът беше лесен за реализиране чрез интегриране на върховите постижения на тогавашната комунистическа икономическа мисъл, намерили място в теорията за оптимално планиране и управление на акад. Л. Канторович. Избягваше се очевидната констатация, че планирането на дейността на предприятието при командната икономика се извършваше изцяло на основата на проверената във времето методология на счетоводното отчитане и анализ.

Съвременни постановки за счетоводното бюджетниране. Обоснованата в досегашното изложение роля на стратегическия анализ и същността на бюджетнирането позволяват да се направи изводът, че поне на настоящия етап от перманентната еволюция на счетоводното изучаване на стойността на фирмата бюджетнирането е важна съставна част на стратегическия анализ за счетоводни цели. Имайки за важна компонента счетоводното бюджетниране, стратегическият анализ утвърждава факта, че УСА от самото си създаване е ориентиран към изучаването на бъдещите икономически процеси на фирмено равнище. Това обстоятелство силно го дистанцира от финансовото счетоводство, чиято основна реализация е по принципа на историческата цена. Отбелязва се: **„Докаато управленският счетоводен анализ се фокусира върху бъдещото развитие, например моделиране на бъдещите резултати при формулирани специфични стратегии, финансовото счетоводство се характеризира като историческо.“**¹

Счетоводното бюджетниране по същество се квалифицира като третия базисен компонент (раздел) на изгражданата в продължение на десетилетие при демокрацията и прехода към пазарно стопанство у нас научна дисциплина за УСА. В крайна сметка целта е да продължи разработването на класическата ни предвоенна школа на калкулационно-аналитично счетоводство – предшественик на съвременния УСА. Последният има като първи компонент разработваните теория и методи на счетоводно изследване и оптимизация на стойността (агрегатните активи, респ. пасиви) на фирмата. Неговият втори важен компонент е разработването на системите и методите за анализ на разходите и за приходно-разходно съпоставяне (калкулиране на себестойността) по продукти и центрове на отговорност². Във вековната еволюция на УСА в съответствие с прогреса на икономическата мисъл най-общо се обособяват две основни направления:

терският учет, анализ и аудит“ към Санктпетербургския университет по икономика и финанси световният счетоводен анализ също е „отчетност“, като е въведена дисциплината Управленский и финансовый учет, за чието съдържание се посочва: *„Задача на курса е разкриването на: съдържанието на понятието за счетоводна отчетност като информационна система; управленския аспект на отчитането по пълна себестойност; моделирането на поведението на предприятието на основата на данни от счетоводната отчетност; управлението на разходите и доходите на предприятието.“* (www.finec.ru/rus/chairs).]

¹ Deegan, C., *Financial Accounting Theory*, Mac-Graw-Hill Companies, 2000, p. 30.

² Двата компонента на българския УСА са съдържанието на публикуваните две части на учебника за дисциплината: Трифонов, Т., *Счетоводна оптимизация на активи и пасиви*

а. Счетоводно изследване **за целите на контролинга** – до последната третина на XIX век (около 1870 г.), при което създаденото производствено счетоводство акцентира върху пълните и средните величини за основните обекти – активи и пасиви, приходи и разходи. Под влияние на меркантилната и класическата школа за стойността реализацията на счетоводния принцип за съпоставяне на приходи и разходи се основава на усредняването на стойностните оценки на посочените обекти.

б. Счетоводно изследване **за целите на управлението** през XX век. В него под влияние на неокласическия икономикс и последвалия го неокласически синтез се интегрират идеите и методите на икономическата оптимизация. Съпоставянето на приходите и разходите освен на базата на усредняването на съответните категории се разработва и допълва на базата на оптималните им величини.

Двата етапа в еволюцията на счетоводното изучаване на стойността се конкретизират като неговото „*вертикално развитие*“ в съответствие с икономическите школи за стойността. Прогресът от средните към оптималните параметри на стойността се разглежда като „централната тенденция“ в еволюцията на счетоводния анализ и синтез. Същевременно се решават непосредствени задачи, произтичащи от фундаменталната цел – изследване на стойността, в т.ч. нейните средни и оптимални величини. Счетоводното изучаване на статичното състояние на стойността е в нейното активно-пасивно проявление, а на динамичното състояние – в нейното приходно-разходно проявление. При това изследваните обекти имат текущо (оперативно) и бъдещо осъществяване. Така счетоводното знание, като се усъвършенства в съответствие с прогреса на икономикса и като се задълбочава метриката на стойността от средна към оптимална, трябва да се концентрира и върху нейните конкретни въплъщения в разнообразни обекти през текущия и бъдещите периоди. Счетоводната наука е изучавала винаги подробно текущото активно и пасивно проявление на стойността през независимия отчетен период. Потребностите от оптимално управление обусловиха изучаването на двете основни проявления на стойността и през бъдещите периоди. Връзките на посочените направления при разработването на теорията на счетоводния анализ схематично са представени на фиг. 7.

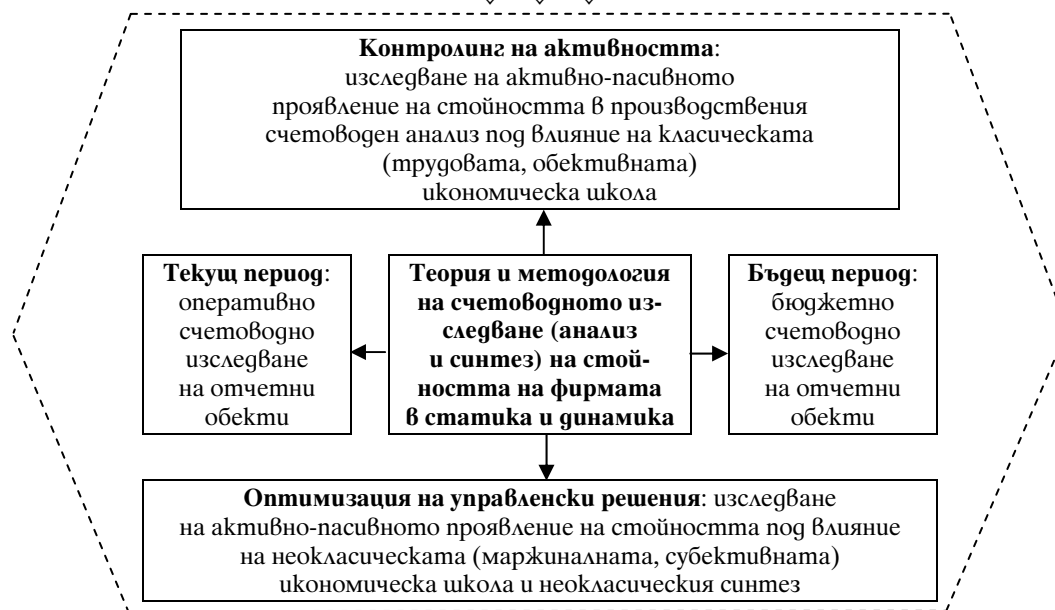
Понастоящем идеята за възстановяването и по-нататъшното развитие на класическата ни счетоводно-аналитична школа се реализира, както следва: а) в първия раздел на курса по УСА се разработват темите, свързани с теорията на двойственото изследване на стойността под влияние на класическия и неокласическия икономикс („*вертикалното направление*“); б) във втория раздел на курса се разработват темите за изследването на разнообразните обекти на текущата и бъдещата активност („*хоризонталното направление*“), свързани с методологията на счетоводната метрификация на себестойността и финансовия резултат.

В световен мащаб третият и четвъртият раздел на курса по УСА се свързват с разработването съответно на счетоводното бюджетиране на производствено-финансовата активност на фирмата и на счетоводната оценка на изпълнението на поставените цели – общо за фирмата и по подразделения. Налице е ясно

(Управленски счетоводен анализ, I част), Тракия-М, С., 2003; Трифонов, Т., *Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността* (Управленски счетоводен анализ, II част), С., 2003.

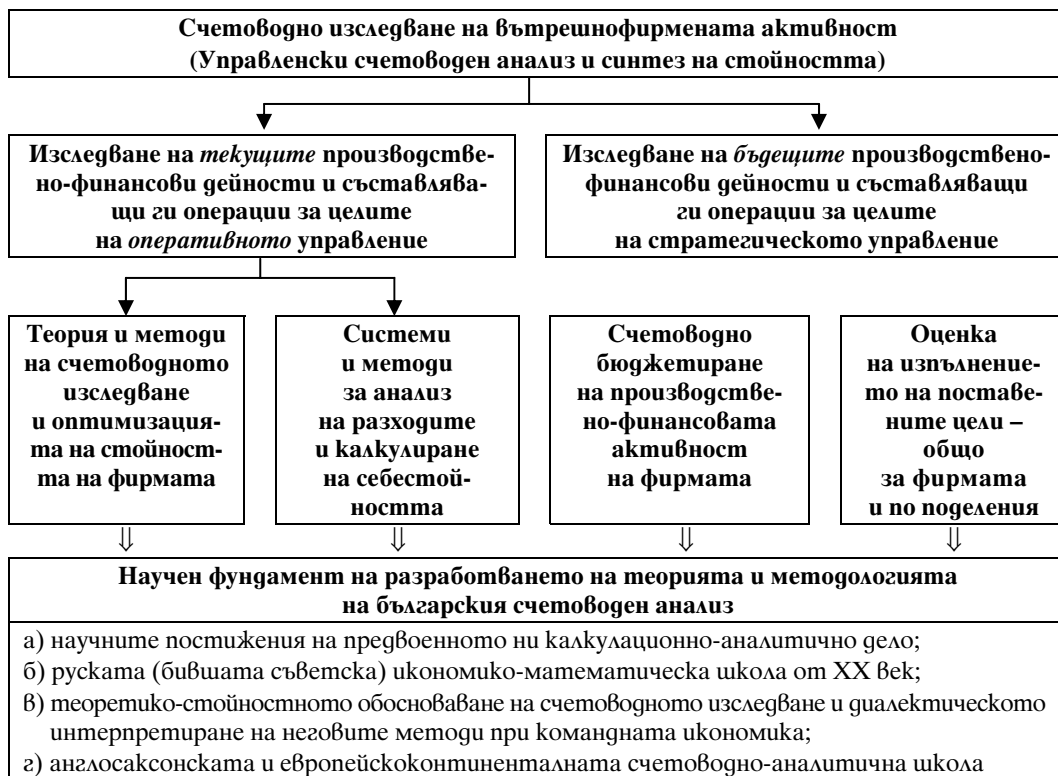
разбиране на научния фундамент за изграждане на българския УСА. Той фактически е очертаващата се разделителна линия при разработването на национални (дори континентални) счетоводни школи. Характерна е например разликата между задълбоченото теоретично интерпретиране на УСА в западноевропейските страни и неговото силно прагматично разработване в англосаксонската школа. В тази насока се очертават следните съществуващи направления в научното обосноваване на българския УСА: а) постиженията на предвоенното ни калкулационно-аналитично дело, чийто възход е приключил безславно с установяването на тоталитарното управление; б) световно признатите постижения на създадената в бившия СССР икономико-математическа школа като връх на комунистическата икономическа мисъл през XX век и на първо място теорията на оптималното планиране и управление на акад. Л. Канторович. На тази основа се ползва създаденото знание в областта на счетоводния анализ на дейността на предприятието при централизираното управление (70-те и 80-те години на миналия век) у нас под влияние на постиженията на бившата съветска икономико-математическа наука; в) прагматичните постижения на англосаксонската и европейскоконтиненталната школа в областта на УСА.

Базисна цел на българския счетоводен анализ:
теоретично характеризирание и количествено метрифициране
на паралелното статично (активно-пасивно)
и динамично (приходно-разходно) проявление на стойността
в нейната усъвършенствана парична форма



Фиг. 7

На фиг. 8 е представено сегашното разбиране за единната система на българския УСА, респ. изследването на вътрешнофирмената активност.



Фиг. 8

Може да се постави въпросът за това, не се ли подценява развитието на счетоводната наука през периода на командната икономика, по-специално на калкулационното дело, на основата на Марксовата теория за стойността в условията на централизираното ценообразуване. Проблемът е, че социалистическата теория на калкулацията при пълната липса на счетоводен анализ за вътрешнофирмени цели беше включена в отраслови счетоводни курсове. Я. Соколов предлага руската счетоводна отчетност най-после да се откаже от „...традиционния отраслов подход към организацията на отчетността и да преминем към нейните общи принципи“¹. Калкулирането на себестойността не беше самостоятелна дисциплина със свой открояващ се облик, както в други източноевропейски страни, което затруднява сегашната оценка². Понастоящем становището на пряко

¹ Цитирано по Терехова, В. А., Състояние на международните изследвания по хармонизацията на отчетността на границата на третото хилядолетие, в сб. *Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия*, изд. „Ценов“, Свищов, 2002, с. 207.

² Освен това все още сме много близо до периода на социалистическото отчитане и е трудно да се даде цялостен, обективен и лишен от емоции анализ на тогавашното калкулационно дело.

ангажираните в разработването на УСА е, че теорията на калкулацията в България, буквално следваща тази в бившия СССР, имаше своите достойнства **при екстензивното развитие** на централизираното стопанство, но не беше осъвременена с определени важни теми, свързани с изискванията за интензивно икономическо развитие от началото на 70-те години на миналия век. Това лежи в основата на парадокса, дори и да се отхвърлят интегрираните в нея върхови постижения на комунистическата икономическа мисъл, намерили място в бившата съветска теория за оптимално планиране и управление. Освен игнорирането на актуални счетоводни идеи по идеологически и други субективни причини за нея беше характерна и осезателната липса на приложни методи за модерния количествен анализ на връзки и зависимости в условията на електронизацията на счетоводното дело.

В това отношение понастоящем между счетоведите от Източна Европа обаче има почти диаметрално противоположни мнения. Според Ив. Душанов е налице „безцелно математизиране“ на счетоводните понятия с инфлационно формиране на счетоводни дисциплини с конюнктурни цели¹. Тази постановка се оборва от украинския автор А. Ярощук, изследвал различията в съвременното висше счетоводно образование в различните страни: „... **учебни планове на вузовете в страните от англосаксонската система ориентират... бъдещия счетоводител към пълно разбиране за мястото на счетоводния анализ в усложняващата се система на управление, което... не може да се осъществява без използване на методите за изследване на операциите, заключаващи се в изграждането на математически модели на явленията... В учебните курсове на вузовете в англосаксонската система се отделя голямо място на прогнозирането на събитията на основата на финансовите отчети... на изучаването на математическото прогнозиране, на регресионния анализ, теорията на множествата... Познаването на математиката е основа за изграждането на дейността на начинаещия счетоводител**“². По-точно би било да се каже, че някои раздели на икономико-математическото моделиране като функционалния анализ, матричната алгебра и математическата статистика са една от основите за усложнената работа на съвременния счетоводител като финансов мениджър. Главната причина за силното изоставане на отчетността и калкулационното знание, в т.ч. в областта на „математизирането“, е, че по причини от идеологическо естество за около половин век беше елиминирана приемствеността в 100-годишното изграждане на счетоводно-аналитичната ни школа. Просто беше влязло в сила твърдението:

¹ Ив. Душанов пише: „*Безцелното математизиране на основни счетоводни категории (вместо с превес на изследване на тяхната икономическа и правна същност и на тяхното конкретно проявление при определен модел на управление на икономиката) се превъзнася едва ли не за основен критерий за научност и достоверност.*“ (Душанов, Ив., Преподаването на счетоводството – на висотата на положителните български традиции и с устрем към бъдещето, в сб. *Преподаване на счетоводството във висшите училища*, Свищов, 2002, с. 30 – 31. Авторът не конкретизира с нито един пример или довод в какво точно се изразява безцелното математизиране, а говори най-общо. Вярно е, че в неговите трудове се избягва всякакво прилагане на икономико-математически методи. Изясняването на правната същност на счетоводните категории не се среща в нито един от световните счетоводни трудове.)

² Ярощук, А. В., Преподавание учетных дисциплин в вузах США, в сб. *Преподаване на счетоводството във висшите училища*, Свищов, 2002, с. 87 - 89.

социалистическата отчетност не уважаваше собствената и световната история и естествено се провали правото ѝ на съществуване.

Средносрочно и оперативен счетоводно бюджетирание. На професионалния счетоводен мениджмънт е много добре известно, че след изготвянето и изследването на финансовите отчети в края на периода (календарната година) неговата важна задача е изграждането на обосновани бюджети за бъдещото управление на фирмата. Изследването на алтернативите на политиката за управлението е важна предпоставка за счетоводното бюджетирание. Но дори перфектният бюджет (ако изобщо е възможен) не би осигурил осъществяването на стратегическите цели на фирмата, без да е допълнен от система за мониторинг и контролинг на процесите. Така се реализира изпълнението на бюджета и се регулира дейността при промени в конюнктурата, изискващи своевременна бюджетна актуализация.

Понастоящем счетоводното бюджетирание е важна тема, която се изучава в рамките на УСА. В съответната дисциплина темата обикновено се разглежда последна в предвид необходимостта от: *първо*, предварително изследване на зависимостите между счетоводните обекти чрез методите на теоретико-стойностния (качествения) и количествения (статистическия, икономико-математическия) анализ; *второ*, характеризирание на анализа по критичните съотношения и логическото му прерастване в оптимизация на активите по производствената критична точка и на пасивите по финансовата критична точка с крайна цел обосноваване на принцип на двойственото отразяване на стойността на фирмата; *трето*, подробно изучаване на системите за съпоставяне на приходите и разходите (калкулирането на себестойността) по еволюиращи модели за тях¹.

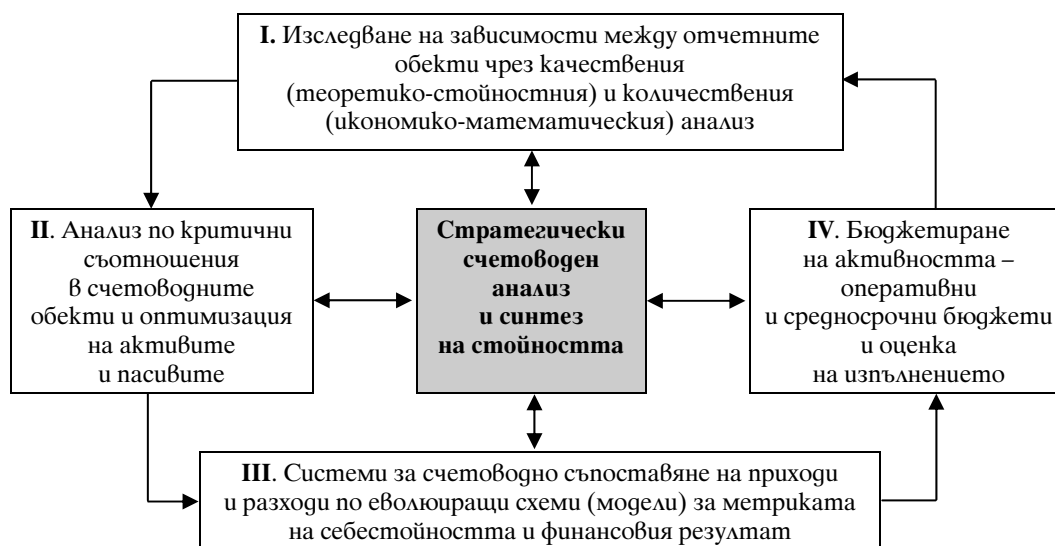
Връзката на тези основни елементи на стратегическия счетоводен анализ на стойността на фирмата с бюджетирането (общо и по направления) като негов четвърти елемент е представена на фиг. 9.

Счетоводното бюджетирание на активността отдавна се отъждествява с текущото годишно бюджетирание във фирмата. В съвременната литература то все по-често се интерпретира като **оперативно бюджетирание**, изграждано на основата на тактиката за икономическото управление. За тактическо бюджетирание обаче не е прието да се говори². Има реални основания краткосрочното

¹ За същността на първите две направления - изследване на зависимостите между счетоводните обекти чрез методите на качествения и количествения анализ и на анализа по критичните съотношения и оптимизацията на активите по производствената критична точка и на пасивите по финансовата критична точка, вж. Трифонов, Т., *Счетоводна оптимизация на активи и пасиви* (Управленски счетоводен анализ, I част), Тракия-М, С., 2003. За същността на третото направление - системите за съпоставяне на приходите и разходите (калкулиране на себестойността) по еволюиращи модели, вж. Трифонов, Т., *Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността* (Управленски счетоводен анализ, II част), Тракия-М, С., 2003. За същността на четвъртото направление вж. Трифонов, Т., *Стратегически счетоводен мениджмънт – бюджетирание на дейността* (Управленски счетоводен анализ, III част), Тракия-М, С., (под печат).

² При изследване на въпроса, доколко счетоводният аналитик на фирмата е генератор на стратегически решения за нейното финансово управление, се отбелязва: „Управленските счетоводители в тяхната по-кратка история са били основно свързани с тактиките на бизнеса. Приносът им за бюджетното прогнозиране, краткосрочните решения, ценообразуването и други е бил и продължава да е безценен. Но той едва ли е стратегически.“

(тактическото) прогнозиране да не се отъждествява с бюджетирането като компонент на стратегическия счетоводен анализ.



Фиг. 9

Български счетоведи педират за разграничаване на оперативен и стратегически мениджмънт, но не диференцират счетоводния анализ на съответните две категории. Те изхождат от значението на разработването на счетоводния анализ по метода за управление по цели¹ и го свързват с отдавна прилагания нормативен метод за счетоводно изследване на разходите. Н. Колев представя следната интересна теза: „Счетоводството поема вече функции на 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.“² Счетоводният анализ в развитите страни отдавна изпълнява посочените функции, като освен за подпомагането на оперативните и стратегическите решения непосредствено участва в тяхната ефективна реализация.

Паралелно с оперативното счетоводно бюджетиране в последните години теоретично се обосновават и практикуват елементи на т.нар. средносрочно бюджетиране. По същността си то трябва да се разглежда като свързващо звено между оперативното бюджетиране и финансовото планиране, което поначало е с дългосрочен характер и често се идентифицира с инвестиционния анализ. Както показва наименованието, средносрочното бюджетиране надхвърля познатите

(Tricker, R., The Management Accountants as Strategist, *Management Accounting*, December 1989, p. 26.)

¹ Въпросът за счетоводното отразяване в светлината на управлението по цели е добре разработен от Каменов, К., Н. Колев, *Отчетност и контролинг при управлението по цели*, Свищов, 1995.

² Колев, Н., цит. съч., с. 60.

рамки на изготвянето на годишния бюджет на фирмата, но обикновено се ограничава до тригодишен период. Говори се за ограничено практикуване на елементи на средносрочното бюджетиране, защото все още няма цялостно разработена концепция и методика за него, макар в световната литература по УСА отдавна да се издават специализирани трудове по темата за видовете бюджетиране.

Практикуваните елементи по-конкретно се изразяват в използване на специфични методи за изследване и изготвяне на дву- или тригодишни бюджети на характерни счетоводни теми – например за придобиване и използване на материални запаси, вземания от клиенти, краткосрочна финансова задлъжнялост, постъпления и изразходвания на парични средства и, разбира се, бюджетно изготвяните основни финансови отчети – отчет за приходите и разходите, счетоводен баланс и отчет за паричните постъпления и изразходвания (входящи и изходящи парични потоци). Все още средносрочното бюджетиране у нас няма независим характер, макар да е комплицирано изследване на очакваното състояние и изменение на фирмената стойност под влияние на дефинираната инвестиционна, производствена и финансова политика за желаните резултати и изучаване влиянието на икономическите условия върху развитието при определена несигурност¹.

Не трябва да се смесват дългосрочното финансово планиране (инвестиционният анализ, включително капиталовото бюджетиране и това на оборотния капитал) със стратегическия счетоводен анализ във връзка с метрификацията на стойността през бъдещи периоди. При ясно формулирани корпоративна мисия и стратегия стратегическият счетоводен анализ е съвременен метод за изследване и засилване на конкурентната способност на фирмата, който (поне на този етап от развитието на световния УСА) се състои от три основни направления във фирменото развитие, а именно: водеща роля в икономията на производствено-финансовите разходи; рационална диференциация на производствената номенклатура; формиране, запазване и разширяване на пазарната ниша на фирмата.

Целта на оперативното и средносрочното счетоводно бюджетиране не е различна от тази на дългосрочното финансово планиране. Тя е икономическа проекция на мисията на фирмата и най-често се дефинира като максимизиране на нейната стойност с поставяне на ударението върху реализацията на максимална печалба. Съответната цел е израз на управленската философия на стопанската единица, което изисква нейното прецизиране в текущи (оперативни) подцели, конкретизирани чрез количествени и качествени критерии. За реализацията на оперативните цели във времето се изграждат фирмени стратегии, обикновено разработвани за периода на изготвяне на средносрочния бюджет. В границите на неговия времеви период най-детайлизиран е бюджетът за първата година, а за следващите две или три години той е с по-ниска степен на конкретизация. Основ-

¹ Една от причините за това е и зависимостта на бюджетния процес от мащаба (размера) на фирмата. В малките производствени, търговски и други фирми поначало бюджетният процес е оперативен и в определени ситуации средносрочен, като се прави от управленския счетоводител. В крупните корпорации (акционерни дружества, холдинги) със силна инвестиционна дейност – както производствена, така и в различните финансови инструменти, обаче релефно се открояват обектите и методите на средносрочното бюджетиране и финансовото планиране. В този случай изготвянето на финансовите отчети в цялото им разнообразие е предмет на екипа от финансисти, инвестиционни аналитици, управленски счетоводители, ковчежници и други.

ната входяща променлива на счетоводното бюджетиране е количеството произведени и предлагани блага (обемът на активността) – базисен фактор за динамиката на стойността под формата на приходи и разходи на фирмата, а оттам и на всички останали производни отчетни обекти и измерители.

Средносрочното счетоводно бюджетиране има за начало изготвянето на отчета за приходно-разходното съпоставяне, последвано от изготвянето на бюджетния счетоводен баланс. С това се изследва статичното и динамичното състояние на стойността на фирмата през следващия дву- или тригодишен период, въплътено в посочените балансови форми в началото на фиг. 10.



Фиг. 10

Конкретните статични обекти по отношение на активното проявление на стойността са дълготрайните и краткотрайните активи, чийто динамичен израз са икономически многообразните разходи. Те опосредстват динамиката на стойността на веществените активи и добавянето на стойност от живия труд, което предпоставя производството на блага и очакваните приходи. При завършване на стойностния кръгооборот се възплъщават във видовете пасиви на фирмата. Особеностите на счетоводното бюджетиране в сравнение с отчитането на протеклата дейност се търсят по линия на различните времеви периоди за изучаване на стойността, а не от гледна точка на някаква специфична методология на бюджетирането в статика или динамика.

4. ДИАЛЕКТИЧЕСКА ОБУСЛОВЕНОСТ НА МЕТОДА НА СТРАТЕГИЧЕСКИЯ СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ

Вечните въпроси на счетоводната теория са тези за предмета и метода на счетоводната наука. Разработването им съдейства за същностната идентификация на счетоводното знание и неговата икономико-познавателна роля през периоди на качествено ново обогатяване на икономическата наука. Националното и световното развитие на счетоводната наука достатъчно красноречиво са показали, че новите икономически идеи, съпроводени с разработването на нови усъвършенствани методи за количествен анализ, оказват повече или по-малък стимул върху развитието на теорията на съответната дисциплина. В това отношение е нормално счетоводният анализ да бъде своевременно адаптиран към разглежданите по-горе промени.

Българският УСА, който е още далеч от пълното му разработване, неизбежно ще бъде още дълго време с дискусивно съдържание. Съществена негова положителна черта за разлика от развитието му в англосаксонската счетоводна школа е, че при прехода към пазарно стопанство той се гради върху фундаменталните постановки за теоретико-стойностната му субстанция и съвкупността от диалектически методи на изследването – историко-логически, анализ и синтез, единство на качествен и количествен анализ и др. Това обаче все още е стремеж на отделни автори, а не е утвърдена тенденция. Например автори като К. Каменов¹, Н. Колев² и Б. Йонкова³ предпочитат да се придържат към стереотипа за интерпретиране на съвременния УСА в англосаксонските страни. За постиженията на други счетоводни школи, включително и на българската (и особено на създадената към счетоводната катедра на бившия ДВУФАН, после ВИИ „К. Маркс“ и днес УНСС) с нейната 100-годишна давност, авторите избягват да споменават. Основните критики към техните, както и към други разработки, се групират, както следва: а) не представят постиженията през класическия предвоенен период на българското калкулационно-аналитично дело под влияние на европейската счетоводна наука, т.е. игнорират историзма при третирането на проблема; б) раз-

¹ Каменов, К., Н. Колев, *Отчетност и контролинг при управлението по цели*, Свищов, 1995.

² Колев, Н., Предметната област на счетоводството в контекста на съвременните управленски подходи и средства, в сб. *Преподаване на счетоводството във висшите училища*, Свищов, 2002.

³ Йонкова, Б., *Основен курс по управленско счетоводство*, УНСС, С., 2003.

глеждането на качествено новите стратегически идеи и методи в УСА не се свързва с базисните теоретични постановки на счетоводната наука; в) предпочита се заместване на теоретико-стойностното и икономико-математическото изследване на стратегическите аспекти на счетоводния анализ с цитиране на национални и международни счетоводни стандарти (МСС), без да се подчертава, че те се градят именно на базата на дългогодишни научни изследвания и постижения на УСА. Неслучайно К. Пергелов писа, че трудно могат да се възприемат постановките на МСС, „...ако не се имат предвид съжденията, които са заложили в съвременните теории за стойността и произтичащата от тях необходимост да се прилага неокласическият анализ и синтез при управлението на стопанската дейност“¹.

Влиянието на ускорено разработвания стратегически счетоводен анализ върху счетоводната теория е многопосочно, в т.ч. върху метода на дисциплината². Един от търсените отговори е: дали методът на стратегическия счетоводен анализ е елемент на частните (характерните) или на общо методологичните методи на счетоводната наука. Адекватният въпрос се поставя във връзка с по-общия проблем пред редица теоретици по света, а именно: доколко стратегическият счетоводен анализ и управление са качествено нови по отношение на вековното историческо развитие на счетоводната наука и има ли основание да се характеризират като поредната „революция“ в счетоводната мисъл? Показателна в това отношение е статията на популярния американски автор Дж. Шенк със симптоматичното заглавие „Стратегическото управление на разходите: ново вино или само нови мехове“³.

Като се има предвид изложеното за същността и особеностите на метода на стратегическия счетоводен анализ, правилно е той да бъде дефиниран като **елемент на общите приложни методи** на счетоводната наука. В това си качество методът е с важно допълващо значение за своевременното адаптиране на счетоводната ни теория към новите направления в развитието на световната счетоводна мисъл.

Базовият метод на счетоводното изследване – двойственият анализ и отразяване на операциите по сметките, е достатъчно добре характеризиран в счетоводната теория. Същото се отнася за създадения по-късно метод на балансово обобщаване на отчетните обекти, макар че повечето автори у нас, пренебрегвайки историзма, разработват счетоводната теория с начално характеризиране на счетоводния баланс. Разглеждането на метода на счетоводството като исторически предпоставен е характерно за счетоводната ни теория, въпреки че през 70-те години на миналия век бе изказана странната теза, че разработването на метода е завършило. От началото на 90-те години се призна дълбокото заблуж-

¹ Пергелов, К., Необходимо е не повърхностно и механично, а обосновано и съдържателно изучаване и прилагане на международните счетоводни стандарти, *Счетоводство XXI*, март 2003, с. 8.

² Едно от силните влияния върху предмета на счетоводното изследване в европейската счетоводна наука се изразява в отдавнашната полемика за провъзгласяване на двойственото отразяване на операциите по сметките като нов счетоводен принцип, а именно „принципа на двойствения анализ и синтез на стойността“ на фирмата.

³ Shank, J. K., Strategic cost management: new wine, or just new bottles?, *Management Accounting Research*, 1, 1989, p. 47-65.

дение по този въпрос, като Л. Петров писа: „**Съдържанието на частния метод на счетоводството е исторически обусловено.... Отделните елементи са били включвани последователно в зависимост от степента на развитие на производителните сили... системата от взаимно свързани елементи не може да се счита за окончателно завършена... и подлежи на по-нататъшно усъвършенстване**“¹. Би могло да се добави, че съответната система винаги ще има открит характер вследствие на непрестанния прогрес на икономическата мисъл с нейното влияние върху счетоводното знание. Общият метод на изграждане на счетоводната методология е диалектиката като всеобщ метод на научното познание. При обобщественото стопанство диалектикоматериалистическият метод приемаше законите на идеалистическата (Хегеловата) философия, но считаше, че тя стои с главата надолу и трябва да се изправи на крака – странни философски еквилибристики без актуалност².

Особеностите на приложението на диалектиката в счетоводната наука произтичат от спецификата на нейния предмет. Именно обективното съдържание на предмета е в основата на създаването и използването на конкретни (частни) счетоводни методи. Тяхната съвкупност се определя като „...**съдържанието на частния метод на счетоводното изследване. И ако приемем, че посредством диалектикоматериалистическия метод ние определяме стратегията, то чрез конкретния метод уточняваме тактиката на тази управленска дейност**“³. Тази заслужаваща внимание мисъл в светлината на модерната теория на стратегическото управление обаче трябва да се приеме в контекста на доста по-отдавнашно разглеждане на диалектиката като характерна стратегия за дългосрочното развитие на счетоводното знание. По-точно горната постановка е сполучлива перефразиране на по-общата методологична постановка, че диалектическият метод „...**дава общата насока, общите теоретически цели на научното изследване. Може да се каже, че той изпълнява повече ролята на стратегия** (курсива мой – б.а.), **отколкото на тактика на научните изследвания**“⁴. Въз основа на казаното може да се приеме, че диалектическият метод независимо от неговата неустановена философска интерпретация като идеалистически или материалистически е стратегическият научен фундамент за разработването на съвременния счетоводен анализ и синтез на стойността в стратегическа форма.

¹ Тотеф, Т., Д. Спасов, Л. Петров и др., *Обща теория на счетоводството*, Варна, 1991, с. 96.

² К. Маркс сравнява неговия диалектически метод с този на Хегел, както следва: „*В основата си моят диалектически метод не само се различава от Хегеловия, но е негова права противоположност. За Хегел мисловният процес, който той под името „идея“ превръща дори в самостоятелен субект, е делиург (творец, създател) на действителното, което представлява само негова външна проява. За мене, напротив, мисловното не е нищо друго освен материално, пренесено в човешката глава и преобразувано в нея. Диалектиката на Хегел „стои с главата надолу. Тя трябва да бъде изправена на крака си, за да се разкрие под мистичната обвивка рационалното зърно.*“ (Маркс, К., Ф. Енгелс, Съчинения, т. 23, с. 22 – 25.)

³ Тотеф, Т., Д. Спасов, Г. Генов, Р. Радев, Л. Петров и др., цит. съч., с. 59.

⁴ Подкорытов, Г. К., О понятие научного метода, В-к Ленинградского университета, серия *Экономика, философия и право*, вып. 2, 11/1962, с. 80.

В предвоенна България се говори ограничено за счетоводни методи. Достатъчно пълно за времето си обаче е теоретичното изясняване на това, което по-късно ще се нарече „елементи на метода на счетоводството“. Двойственото отразяване по сметките дори се приема за **еквивалент** на самата счетоводна система. Така например втората глава на книгата си „Счетоводство на кредитните кооперации“ (1925) Д. Добрев е озаглавил именно „**Систематично (двойно) счетоводство**“¹. Той приема значението на метода на двойственото отразяване на операциите като базов, но според него в качеството му на „**аритметичен метод на заверо-загължението**“ сам по себе си не води до изграждането на счетоводната система. Заверо-загължението (дебитно-кредитното отразяване) е специфичният първоначален икономически анализ чрез основните аритметични действия на изходните балансови изменения – увеличенията и намаленията, на отчетните обекти. За съжаление счетоводната теория е допуснала омаловажаването на икономическия, респ. теоретико-стойностния смисъл на „аритметичния метод на заверо-загължението“ за сметка на неговото квалифициране като рутинна регистрационна техника. По-специално Д. Добрев пише: „**Изнамирането на формално принципния аритметичен метод на заверо-загължението не е бил още достатъчна основа за образуване системата на счетоводството.**“² Според него за целта е трябвало да има изградена икономическа хипотеза за същността на изучаваните обекти, респ. за стойностното съдържание на предмета на счетоводното проучване, за да възникне потребността от изнамирането на посочения аритметичен метод през епохата на Ренесанса. Ролята на съответната икономическа хипотеза през тази епоха е изиграло меркантилното учение за стойността, дълбоко проникнато от господстващите тогава християнски ценности за справедливостта и добродетелта³.

¹ Добрев, Д., *Счетоводството въ кредитните кооперации*, С., 1925, с. 8-37.

² Добрев, Д., *Учение за отделното стопанство*, С., 1941, с. 359.

³ В наши дни това намира израз в дефинирането на справедливата цена като вид счетоводна оценка при придобиването на активи и изплащането на пасиви. За основен принос на меркантилистите се смята хипотезата за *справедливата цена* с нейните производни тези за *справедлива заплата* и *лихварска злоупотреба*. Св. Тома Аквински и други схоластици (идеолози на затворено-натуралното стопанство от XIII век) в духа на древногръцките идеи са изповядвали, че стойността не е обективно присъща на стоката, а зависи от предпочитанията на участниците в размяната. За икономическата мисъл през епохата на т.нар. *средновековна схоластика* се отбелязва, че „...но съществува това са идеите на християнските автори, каноници и теолози, измежду които най-известен е свети Тома Аквински (1226 - 1274), автор на *Somme theologie*. Средновековната мисъл прилича на античната мисъл, тя отрича богатството и парите, осъжда лихвата, която квалифицира като злоупотреба (*usura vorax*), защото парите не може да произвеждат пари (*resipia resipiat non parit*); тя подчинява икономиката на морала.... Тя осъжда робството, реабилитира труда (дома на Исус Христос е този на дърводелеца); тя обаче приема неравенството в човешките условия като основа на милосърдието, чийто модел е Христос. Тя приема частната собственост като най-добре съответстваща на човешката природа. Тази собственост не е обаче едно абсолютно право, както са го разбирали Римляните, а собственикът трябвало да раздава богатството на бедните. Определяща била идеята за справедливост и хармония“. (Guitton, H., D.Vitry, *L'Antiquité et le Moyen Age, Economie politique. Introduction generale. Analyse micro economique. Analyse macro economique*, Quinzieme edition, Dalloz, Paris, 1991, p. 16.)

Трудно би могло т.нар. счетоводни методи като цяло от първата половина на XX век у нас (предвоенното счетоводно развитие) да се идентифицират с установеното понятие за метода на счетоводството през втората половина на века при социалистическите икономически отношения¹. Съответната връзка би могла да се разбере по-пълно на базата на възприетите от 1991 г. у нас световно определени принципи на счетоводството при пазарните условия. Теоретико-стойностно изясняване на метода на счетоводното изследване се осъществи основно през 60-те и 70-те години от К. Пергелов и отчасти от Ал. Георгиев. С двойствената стойностна природа на разнообразните отчетни обекти се изяснява същността на елементите на счетоводния метод. Те се интерпретират като обусловени от съдържанието на предмета на счетоводството с дефинирането на оригиналната мисъл от К. Пергелов, че **методът е самата теория за предмета на счетоводството, но насочена и използвана в процеса на научното познание.**

В това отношение има определена връзка между метода на стратегическия счетоводен анализ и характерните елементи на счетоводния метод, опосредствани от двойствената същност на предмета на счетоводството. Определящият критерий в случая са стойностното съдържание на счетоводния предмет на изследване и осъществяваната паричностойностна метрификация чрез стратегическия счетоводен анализ. Той измерва стойностната субстанция на отчетните обекти не в нейното двойствено статично активно-пасивно, а в нейното двойствено динамично приходно-разходно проявление.

Стойностната метрика по характерния за счетоводния анализ момент на паричното възникване за разлика от характерния за финансовия анализ момент на паричното изплащане винаги е намирала израз в числовото отразяване на извършените разходи и генерираните приходи. Оттук във връзка със счетоводното характеризиране на двойственото динамично (приходно-разходно) проявление на фирмената стойност реално възниква следният въпрос: **какво ново в качествено и количествено отношение** допринася методът на стратегическия счетоводен анализ за изучаването на динамично проявяващата се стойност, което теоретично го обосновава и практически аргументира като общ приложим метод на счетоводното изследване?

¹ По-скоро се има предвид това, което днес е известно като счетоводни принципи, а в определена степен и известните днес счетоводни форми - италианска, американска и други. Например отъждествяването на счетоводните методи от предвоенния период с днешното разбиране за счетоводните форми проличава от казаното през 1925 г.: „Когато се говори за различни счетоводни методи не трябва да се мисли, че се касае до различни системи и принципи въ счетоводството..... Различията в счетоводните методи се отнасят само до различните способности на комбиниране отделните счетоводни сметки и книги. Като най-пригодни и лесно приложими за различните видове предприятия са се оказали така наречените италиански и американски методи. Италианската метода е най-старата форма на систематичното (двойно) счетоводство, която се е прилагала още през 15 в. въ италианските търговски градове (Венеция, Генуа) и затова се нарича италианска.” (Добрев, Д., *Счетоводството въ кредитните кооперации*, С., 1925, с. 38.) Има различие в разбирането за счетоводни методи през двете половини на века у нас: първата, свързана с прилагане на европейското счетоводство; втората, свързана с прилагането на бившето съветско счетоводство.

В частност търсенето на отговора на поставения въпрос може да се разглежда в светлината на актуалното научно предизвикателство, посочено от С. Дурин („задача с повишена степен на отговорност“ – по неговите думи) пред представителите на счетоводната теория и практика: „...**да осмислят философията на всеки Международен счетоводен стандарт**“¹. Предполага се, че под съответното комплицирано философско осмисляне авторът е имал предвид съвременната диалектическа и теоретико-стойностна (икономическа) интерпретация на съществуващото базисно счетоводно знание като теоритико-методологичната база на счетоводната стандартизация. Трудно може да се приеме, че съществува друг философски фундамент на изграждането на счетоводните стандарти освен тяхното обосноваване през призмата на реалния (производствения) и финансовия икономикс, от една страна, и диалектиката, от друга.

Отговор на поставения по-горе въпрос се дава чрез историко-логическото проследяване на възникването на разглеждания нов метод на счетоводното изучаване. Под влияние на класическата (обективната) теория за стойността се формира схема на приходно-разходно съпоставяне по пълните разходи. Нейните отдавна обосновани характерни черти са: а) разширяване на обхвата на икономически отразените разходи в системата на сметките; б) деление на разходите и включването им в себестойността по **причинно-следствената им връзка** с водещия фактор за тяхното изменение – обема на активността; в) открояване на проблема за разпределението на разходите с непряк характер между видовете продукти. Посочената причинно-следствена връзка „производствени разходи – обем на активността“ се анализира основно интуитивно в процеса на счетоводната практика без използване на сложен инструментариум за нейния количествен анализ. Обособява се важното, но недостатъчно систематизиране на преки и непреки разходи, като разпределението на вторите между продуктите и последващото им включване в тяхната себестойност ще се открие като бъдещия „вечен“ методологичен проблем на класическата схема за приходно-разходно съпоставяне. Той е свързан с неизбежното условно разпределение на косвените разходи на основата на субективно избрана база. Целта е била колкото е възможно „по-справедливо“ разпределение на разходите с непряк характер, което обаче не е постигнато и до днес². Изследването на базисната зависимост „разходи – обем“ за целите на калкулирането и ценообразуването по пълните разходи на основата на методологичната връзка „причина – следствие“ се е оказало математически лесно чрез единственото прилагане на аритметичния метод на заверо-загължението. То обаче се е проявило като недостатъчно издържано в качествено (икономическо) и количествено отношение

¹ Дурин, С., Международните счетоводни стандарти и счетоводството в Република България, в сб. „50 години финансово-счетоводен факултет при университета за национално и световно стопанство“, УИ „Стопанство“, С., 2002, с. 242.

² За организираната руска управленска „отчетност“ за разходите по икономически елементи се смята, че трябва да включва и обхващането им по динамиката им спрямо обема: „В чуждестранната практика в основата на класификацията на производствените разходи по видове е залегнал принципът за тяхното деление... като се изхожда от причинно-следствената връзка, която е обусловила потреблението на ресурсите в производството.“ (Врублевский, Н. Д., Проблеми на формирането и класифицирането на производствените разходи в управленската отчетност, в сб. „Съвременни аспекти на счетоводството в България и Русия“, изд. „Ценов“, Свищов, 2002, с. 251.)

на по-късен етап от прогреса на икономическата мисъл, обусловил нова икономическа хипотеза за стойностното съдържание на счетоводния предмет.

Неокласическата (субективната) теория за стойността рефлектира в усъвършенстването на счетоводната схема за съпоставяне на приходите и разходите като израз на двойствено проявяващата се стойност. С маржиналната схема се акцентира върху аналитично-управленското начало в счетоводната методология за изработване на краткосрочни решения и гъвкаво ценообразуване на микроикономическо равнище¹. Като основа на производственото счетоводство от XIX век класическата схема за реализация на принципа на приходно-разходното съпоставяне е насочена към миналото и има подчертано контролна функция. Неокласическата схема за адекватното съпоставяне като основа на УСА от XX век е насочена и към бъдещето с подчертано открояваща се управленска функция. Предварителното количествено изследване на динамиката на разходите е на основата на **функционалните им връзки** с редица базисни фактори – измерители на обема на активността, като се използват сложни икономико-математически и математико-статистически методи. Класическото разглеждане на изменението на производствения обем като причина и на изменението на видовете разходи като негово следствие далеч не се отхвърля. То просто силно се допълва чрез опцията да се приложат статистическият регресионен анализ и оптимизационните методи спрямо корелацията „производствени разходи – обем на активността“ при неумоверните изчислителни възможности, които предлага електронизацията на обработката на отчетните данни. Все по-загълбоченото изследване на разнородните по икономически елементи разходи в качеството им на функция на видовете обем на активността в продължение на почти един век силно разширява знанието за поведението на разходите спрямо съответните фактори. В значителна степен това допринася за усъвършенстване теорията на калкулацията, като на базата на функционалните връзки „разходи – обем“ се реализира частично решаване на „вечния“ проблем за условното разпределение на разходите с относително константен производствен характер. Загълбоченото характеризиране на функцията „разходи – обем“ рефлектира също в счетоводния анализ за целите на производствената оптимизация (на разходите и приходите) и на финансовата оптимизация (на активите и пасивите) – характерно направление за българския УСА².

¹ Ръководителят на катедра „Икономически анализ и одит“ към Финансовата академия на правителството на Руската федерация М. Мелник пише: „Опирайки се на маржиналната концепция на анализа, предприятието получава възможност да маневрира с цената значително по-свободно, отколкото при пълното калкулиране на себестойността“ (Мелник, М. В., цит. съч., с. 189.)

² Реализирането на идеите и методите на микроикономическа оптимизация в счетоводни форми (като производствена и финансова) е характерно за българския УСА, който още дълго ще търси собствен повече или по-малко оригинален подход на разработване. Засега това наше разработване по линията „изследване на динамиката на разходите – анализ на критични съотношения – производствена оптимизация – финансова оптимизация – системи и методи за агрегиране на разходите и калкулирането – стратегическо счетоводно бюджетиране и контролинг с оценка на изпълнението“, макар и напреднало, не среща подкрепа. Въпреки че в него се въплъщават идеите на предвоенното българско калкулативно-аналитично дело, световно признатите постижения на бившата съветска иконо-

Особено полезно се оказа изследването на съответните функционални зависимости за доказването на историко-логическата връзка между създадения през епохата на късното Средновековие счетоводен метод на двойствен анализ и отразяване на операциите по сметките (италианския метод), от една страна, и изчисляването на двойствените (оптималните) оценки на изразходваните ресурси (т.е. пределните разходи) през XX век, от друга страна. Така конкретните изследвания и резултати в УСА съществено обогатиха счетоводната теория, поставяйки в центъра на вниманието нейната дълбоко икономико-познавателна същност по отношение на двустранно проявяващата се стойност. За съжаление при тоталитарното управление поради субективни идеологически предразсъдъци авторът на съответната идея трябваше да плати тежка цена за гързостта си да обоснове историческата и фундаменталната изследователска връзка между икономикса и счетоводната наука¹.

Посочените крупни научни постижения на счетоводната мисъл през XX век, обаче в началото на новия милениум се оказват недостатъчни във връзка с точното изчисляване на себестойността и ефективността на отделните продукти, постигането на гъвкавост при тяхното ценообразуване и при оперативното управление на продуктовата номенклатура като цяло в интерес на крайните потребители. Счетоводната оптимизация на производствените разходи се оказва полезна с теоретичните си обобщения за счетоводния метод, отколкото с реалното обогатяване на калкулационната практика². В основата на съответната неудовлетвореност лежи обективната производствено-технологична необходимост при засилена регионална и глобална конкуренция от чести продуктови иновации, респ. от оперативни решения за рационално производство на продукти на базата на критерия за съвкупните разходи от осъществения верижно-стойностен процес като единство на свързани операции.

На тази основа в началото на третото хилядолетие световната счетоводна мисъл се възвръща към своите корени на причинно-следствено характеризирани и прилагани за калкулационни цели на зависимостта на разнообразните разходи от конкретни за тях производствени фактори, т.е. при тяхната силна детайлизация в икономическо отношение в зависимост от обуславящите ги технологични операции, отличаващи се със специфични разходно-определящи фактори. Създава се методът на пооперационното калкулиране (АВС), по-късно ситуиран като елемент на стратегическия счетоводен анализ за изпълнението на целите и функци-

ико-математическа школа и постиженията на счетоводната ни теория, членове на счетоводната катедра при УНСС не следват съответното направление.

¹ Динев, М., Рецензия към проект за дисертация на тема „Счетоводното метрифициране на стойността в условията на икономическата оптимизация“. (Във връзка с опита да се обоснове историческото и логическото познавателно единство на счетоводната наука и икономикса рецензентът пише: „Цената на тази гързост бе висока, но остана като пример за научно достойнство и последователност в защита на научно твърдение.“)

² Отбелязва се: „Прекият икономически ефект по обекти, в които тези методи (оптимизационните – б.а) намериха практическо внедряване, се измерва не толкова в крупни величини – реално не повече 5 – 10 %... Слабото използване на новите възможности за обосновани решения... е свързано с две причини: едната от тях са старите привычки и професионалните догми...“ (Астахов, А., Уточнило ли економическите оценки с развитието на методологията?, Экономика и математически методи, т. 36, N 4, 2000.)

ите (контролинг и бюджетиране) на стратегическото счетоводно управление. Може да се обобщи, че отличителната характеристика на качествено новия („революционния“) етап в развитието на счетоводния анализ на фирмената активност е доказалата се във времето причинно-следствена икономическа (и в частност счетоводна) логика при изучаването и измерването на пренесената и добавената стойност, чиито паричен еквивалент са многобройните разходи за използваните ресурси.

По законите на диалектиката съвременната счетоводна теория преоткрива силата на традиционните си подходи по отношение на разкриването на базисните зависимости между обектите, върху които се изгражда. От етапа на класическото счетоводно изследване на стойността на основата на причинно-следствените връзки между обектите с елементарен аритметичен инструментариум се е преминало към етапа на неговата неокласическа реализация на базата на функционалните зависимости между обектите с използване на сложни икономико-математически методи, за да сме свидетели на връщането отново към характерната счетоводна причинно-следствена логика на първия етап. Съвременното осъществяване на базисния счетоводен принцип за съпоставянето на приходите и разходите на качествено новата пооперационна основа за целите на стратегическото счетоводно управление е поредното доказателство за перманентната еволюция на счетоводното знание по един от най-важните закони на Хегеловата диалектика – закона за отрицание на отрицанието.

СТРАТЕГИЧЕСКИЯТ СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ НА СТОЙНОСТТА – РЕВОЛЮЦИОНЕН ЕТАП В РАЗВИТИЕТО НА СЧЕТОВОДНАТА НАУКА

Резюме

В студията се изследват същността и особеностите на стратегическия счетоводен мениджмънт – съвременна тема в развитието на счетоводната наука. Определят се различията между оперативния (текущия) и стратегическия анализ, който не трябва да бъде идентифициран с дългосрочно счетоводно изследване. Калкулирането на база дейност и счетоводното бюджетиране се разглеждат като еманация на стратегическия мениджмънт в счетоводна форма. Прави се изводът, че в съответствие с диалектическите закони счетоводният анализ се връща към своите основни икономически изследователски корени.

STRATEGIC ACCOUNTING ANALYSIS OF VALUE – REVOLUTIONARY PHASE OF ACCOUNTING SCIENCE'S DEVELOPMENT

Summary

Researched in the paper are the essence and the particularities of the strategic accounting management – the modern topic into accounting science's development. Defined are the differences between operative (current) and strategic analysis, and that last one should not be identified with the long-term accounting research. The activity based costing and accounting budgeting are interpreted as an emanation of strategic management under accounting form. The conclusion is that in accordance with the dialectic laws accounting analysis get back to its basic economic roots of research.