

ИНФОРМАЦИЯТА В СИСТЕМАТА НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО И НЕЙНИТЕ ПОТРЕБИТЕЛИ

Анелия ГАЛИНОВА¹

¹Икономически университет – Варна
aneliya_galinova@ue-varna.bg

Резюме. В условията на пазарна икономика, където всяко предприятие има самостоятелност при разработването на своите производствени програми, производствени планове и социално развитие, да определи стратегии в областта на ценовата политика, значително нараства отговорността на ръководството за взетите от тях управленски решения. За да разработят ефективни и оперативни решения управляващите се нуждаят от достоверна информация, както за производственото, така и за финансовото състояние на предприятието. Както е известно, традиционното счетоводство, което обхваща голяма част от съществуващите информационни системи не осигурява мениджърите на всички нива с оперативна информация, а това се постига чрез управленското счетоводство. Именно създаването на нетрадиционни системи за формиране на информация за производствените разходи и финансовите резултати, използването на нови методи в управлението, повишената ценност на получената информация за вземане на решения се явява в настоящето един от най-актуалните проблеми на счетоводството, контрола и анализа на стопанската дейност. С настоящата статия си поставяме за цел да дефинираме понятието управленска информация, да систематизираме информационните потребности на различните потребители и качествените характеристики, които трябва да притежава полезната информация.

Ключови думи. информация, управленско счетоводство, потребители на информацията.

Въведение

Информацията е неразделна съставна част на процеса на управлението, негов присъщ атрибут. Няма управление без информация, както няма стопанска дейност без управление. В съвременната икономическа литература липсва еднозначно тълкуване на понятието „връзка със счетоводството, като цяло и различните автори го третират по различен начин. Важно е да се направи уточнението, че понятията „данни“ и „информация“ са близки по смисъл, но между тях съществува едно важно

разграничение: „данните“ – това са „суровите“ факти и цифри, управленска информация”. По принцип понятието „информация” се разглежда, във които след като се обработят стават информация. Или данните представляват описание на обекти и събития. Ако данните вече са известни или те нямат значение за лицата, на които са съобщени, то те не са информация. Според някои автори (Hendriksen, E. & van Breda p.d.) информацията може да се определи като данни, които имат ефект на новост за получателя и намаляват неопределеността в неговите напредства. Предаването съобщение трябва да има по-голямо значение, отколкото разходите за неговото получаване и да предизвиква съответна реакция от лицата вземащи решения. Други автори (Бабаева 2002) виждат в информацията - своевременно качествено получаване на сведения за финансово-стопанската дейност на организацията за вземане на управленски решения. Информацията се определя (Ивашкевич 2004) и като обобщена информация за състоянието на управляваната система, на управленските действия и външната среда. Счита се (Градев, Н., Тотев, Т., Спасов, Д. & Петров 1987), че информацията която се използва при управлението на стопанската дейност, т.е. при осъществяване процеса на стопанското управление, се нарича икономическа информация. Тя представлява съвкупност от сведения за стопанските явления, факти и процеси, които са свързани с възпроизводството на материалните блага или са елемент на самия възпроизводителен процес. Посочва се (Карпова 2004), че икономическата информация последователно и пълно отразява производствено-стопанската дейност на предприятието. Тези дефиниции са взаимно свързани и се допълват една друга, което показва, че авторите имат сходни позиции за същността и предназначението на информацията. Следователно можем да дефинираме *управленската информация, като съвкупност от сведения за производствено-стопанската дейност на предприятието и за външната конкурентна среда, които се събират, обработват и обобщават, за да се предоставят на мениджърите, за вземане на обосновани решения.*

Тъй като основна част от първичните данни се използват и от финансовото и от управленското счетоводство, някои автори (Ежова 2000) считат, че информацията, действаща в системата на управленското счетоводство трябва да допълва информацията от финансовото счетоводство, а плановете показатели да се задават в натурално и стойностно изражение. Други автори (Hilton 1991) също посочват, че има много общи черти между информацията от управленското счетоводство и финансово-счетоводната информация, защото и двете се извличат от данните от основната счетоводна система на организацията. Според друго становище (Johnson 1991): „Съвременните счетоводители смятат, че е естествено и неизбежно финансово-счетоводната система на компанията да бъде основният му източник на информация за управлението. Те предполагат, че бизнесът първо създава счетоводните системи, за да се събира и предоставя информация за финансовите сделки, и че предприятията започват да използват тази счетоводна информация за управление на вътрешните дейности, когато тези дейности са достигнали необходимото ниво на сложност...” На практика много организации се опитват просто да вземат своите финансово-счетоводни системи, такива каквито са и да ги модифицират малко за управленски цели. Резултатите често са катастрофални, тъй като мениджърите не получават необходимата им информация за вземане на решения. Не трябва да се подценява факта, че традиционното счетоводство, не може да предостави информация за

разработването на стратегии и тактики за вътрешното управление, за което е нужна по детайлна и разнообразна информация. Мениджърите трябва да осъзнаят, че за различните цели се нуждаят от различни видове счетоводна информация. „Един вид се прилага за всички“ (Maher, M., Stickney, C. & Weil 2008), не е приложим за УС, т.е. една и съща информация, не може да се използва, за да се реализират целите на финансовото и управленското счетоводство. Други автори (Johnson, H. & Kaplan 1987) коментират, че дори и днес, в организациите с достъп до много повече изчислителна мощ ... рядко се прави разлика между информация, необходима своевременно за управленски контрол и информация, предоставена периодично от обобщените финансови отчети.

1. Информацията генерирана в управленското счетоводство

Управленският процес протича винаги във формата на информационен процес, т.е. като процес на получаване, преработване, предаване, съхраняване и използване на информацията. Без информация е невъзможно да се определят целите на управлението, да се оцени ситуацията, да се формулира проблема, да се вземе решение и да се контролира неговото изпълнение. П. Дракър счита, че неправилно формулираната мисия и цел води до това, че хората губят време и сили за старателно изпълнение на действия, които не е нужно да се предприемат въобще. Според него системата на движение на счетоводно-управленската информация трябва да бъде такава, че по най-добрия начин да осигури достигането на целите на организацията.

Информацията за управленското счетоводство (Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Yong 2001) са финансовите и операционните данни за видовете дейности и процеси, осъществявани в организацията; функциониране на нейните структурни подразделения; за произвежданата от нея продукция и услуги; за клиентите на организацията. Счита се (Бахрушина 2002), че информационното осигуряване на управленското счетоводство (УС) – това е събиране, обработка и предаване на финансова и нефинансова информация, използвана от мениджърите за планиране и контрол за хода на дейността в рамките на нейните подразделения, за измерване и оценка на получените резултати. От тук следва, че основната цел на управленското счетоводство (Hornngren, C., Datar, M. & Rajan 2012) е да оцени, анализира и докладва финансова и нефинансова информация, която да помага на мениджърите да вземат решения за изпълнението на целите на организацията. Това означава, че в УС се използва количествена информация, която се дели на счетоводна и несчетоводна, но също така е възможно да се използва и неколичествена информация (слухове, резултати от социологически проучвания и др.). Принципът за документална обоснованост на счетоводната информация в УС може да бъде пренебрегнат, като в тази връзка може да се използват, както фактически, така и прогнозни оценки. За вземане на оперативни управленски решения може да бъде използвана пълна и непълна информация за обекта на изследване. Непълната информация, която се подлага на бърза обработка, в някои случаи се оказва достатъчна.

Всичко това позволява УС да се представи във вид на процес, ограничен в рамките на предприятието, който подготвя за ръководителите на различните нива на управление информация за планиране, управление, контрол на дейността на

структурните подразделения и на предприятието, като цяло. Трябва също да се отбележи, че информацията, генерирана в системата на УС трябва да отговарят на определени критерии. Основните критерии са ефективност, точност, уместност (значение за вземане на решения), съвместимост, лекота на възприятието. Всички разходи за събирането на информация не трябва да надвишават стойността на тази информация за вземане на решения. Един от девизите на управленското счетоводство е: „приблизителната информация днес ми е няколко пъти по-важна, отколкото абсолютно точната в другиден“.

Дискусиите за критериите на полезната информация достига разцвет в счетоводната теория в средата на 1960 г., когато комитетът на Американската асоциация за счетоводство (American Accounting Association (AAA)) започва да работи относно изявление за базата на счетоводна теория. Идентифицирани са основните характеристики, които правят счетоводната информация полезна, като: съвременност, точност, уместност, надеждност, същественост, разбираемост, значимост, практичност, сравнимост и др. През 1969 г. AAA Комитета по управленски модели за вземане на решения (AAA Committee on Managerial Decision Models) счита, че качествените характеристики, които трябва да притежава счетоводната информация, са: приложимост, проверимост, свобода от пристрастия и качественост. Тези стандарти за счетоводната информация са предложени от AAA Изявление за базисната счетоводна теория (AAA Statement of Basic Accounting Theory). През 1974 г. AAA Комитетът за концепции и стандарти – Вътрешно планиране и контрол (AAA Committee on Concepts and Standards—Internal Planning and Control) предлага следните тясно свързани свойства, които трябва да се притежават от информацията или от информационните системи на управленското счетоводство (Riahi-Belkaoui 2002):

1. Приложимост / Взаимодействие на целите
2. Точност / Прецизност / Надеждност
3. Съгласуваност / Съпоставимост / Еднородност
4. Проверимост / Обективност / Неутралност / Проследимост
5. Съвкупност
6. Гъвкавост / Адаптивност
7. Своевременност
8. Разбираемост / Приемливост / Обоснованост / Безпристрастност

В значителна степен авторите изразяват подобни виждания. Основните характеристики на полезната информация за УС (Павлова 2001) могат да бъдат: уместност, разбираемост, съвременност, възможност за сравняване, обективност, надеждност, цялостност (завършеност) и цена на информацията. Счита се (Йонкова 2008), че информацията предоставена от УС трябва да е уместна по отношение на потребностите на управляващите, които вземат решения. Информацията се счита за уместна, ако влияе на вземането на решения като помага на управляващите да оценят минали, настоящи и бъдещи събития, и като потвърждава и коригира техни предишни оценки. Някои автори твърдят (Керимов 2004), че към информацията от такъв вид се предявяват други изисквания, отколкото към информацията предназначена за външните потребители. Регулярност, съвременност, капацитет, простота на формата и възприятието – ето това са отличителните черти. Аналогична позиция имат и други автори (Ивашкевич 2004), които считат, че към информацията за вътрешното управление се предявяват редица специфични изисквания, различни от изискванията

за информацията на финансовото счетоводство, като: оперативност, формирана на принципа „колкото по-бързо, толкова по-добре“; целенасоченост; адресност; достатъчност; икономичност при получаването и използването; гъвкавост. Тези изисквания към информацията за УС са допълнени (Бахрушина 2002) и се изразяват в: адресност, оперативност, аналитичност, гъвкавост и инициативност, полезност, достатъчност и икономичност, конфиденциалност.

Всичко това показва, че в системата на УС, изискванията към информацията, от една страна са по-либерални: допуска се по-голяма свобода при нейното формиране, за разлика от традиционното (финансово) счетоводство, т. е. възможност да се използва неколичествена, недокументална, несчетоводна информация, примерни прогнозни оценки. В същото време в системата на УС изискванията са по-високи от гледна точка на качествата и детайлизацията, дълбочината на представената информация. Не на последно място е важно да се отбележи и строго конфиденциалния характер на управленската информация, до която достъп имат само определени лица вътре в организацията (мениджърите на различните нива в йерархията на организацията).

2. Потребители на информацията генерирана от счетоводството

По отношение на потребителите на счетоводната информация и в частност на управленската, авторите имат различни позиции. Повечето автори (Drury 2006) разделят потребителите на счетоводната информация на две категории:

- вътрешни потребители, т.е. потребители в състава на организацията, където се води счетоводство
- външни потребители, т.е. потребители, не влизащи в състава на организацията

В тази класификация не е изяснено разбирането за това, какво означава „външен потребител на организацията“. Дали това значи, че се включват само лицата, които са на трудови договори с организацията, или и тези които притежават определени ресурси (трудова или финансови).

Редица автори се придържат към следната класификация на потребителите на счетоводната информация (Ковалев 1999):

- 1) външни по отношение на предприятието
- 2) самите предприятия (техния управленски персонал)
- 3) самите счетоводители, като представители на професията

В тази класификация се насочва вниманието към ключовата роля на счетоводителите в механизма на потребление на съответната информация, но не е изяснен въпроса до каква степен те участват или влияят на процеса на вземане на решения.

Според други автори (Кондраков 2007) потребителите на счетоводната информация, могат да бъдат разделени в три групи:

- администрацията на организацията;
- трета страна потребители на информация с пряк финансов интерес;
- трета страна на потребителите на информация с непряк (косвен) финансов интерес

Такова разделение има твърде общ характер и нарушава логиката на изграждане на системата на потребителите на счетоводната информация, тъй като се явяват не съпоставими понятията „външни“ и „вътрешни“ потребители и на създаваната информация от структурните подразделения в счетоводството, съответно на финансово и управленско. За това, от гледна точка на потребителите на съвременната счетоводна информация, най-разпространеното им деление наложило се сред авторите, е на външни и вътрешни. От тази позиция в структурата, както на външните, така и на вътрешните потребители на счетоводната информация могат да се подразделят на отделни групи потребители: икономисти, мениджъри, аналитици и др.

FASB (CON 1.24) посочва разнообразието от потенциални потребители на информацията на финансовите отчети, като собственици, кредитори, доставчици, потенциални инвеститори, кредитори, служители, мениджмънт, директори и др.. Поради прагматични причини обаче се стеснява фокуса на инвеститори и кредитори (CON 1.30). Въпреки че FASB също споменава мениджмънта на предприятието, като потенциален потребител на финансовите отчети (CON 1.24) и признава общия интерес на ръководството от използването на информацията предоставена от финансовото счетоводство (CON 1.27) се стига до извода, че мениджърите доста често се нуждаят от допълнителна и по-подробна информация за планиране и контролиране на операциите (CON 1.27). FASB предполага, че управленското счетоводство обикновено може да бъде пригодно към информационни изисквания на мениджмънта и следователно е извън обхвата на неговите изявления. Въпреки че FASB признава вътрешния аспект на финансовите отчети и приема мениджмънта, като принципен потребител на финансово-счетоводната информация, счита, че основната роля на мениджмънта във външните финансови отчети е в съобщаването на счетоводна информация за използването от други лица (CON 1.29). FASB заключава, че основният интерес на мениджмънта е в "разходите, адекватността и разбираемостта на външните финансови отчети" (FASB 2005). За това само тези аспекти се разглеждат от FASB при разработване на счетоводните стандарти, докато изискванията към информацията за мениджмънта, т.е. за управленски цели, не. Аналогична е ситуацията и при MCC/CC.

За целите на класифицирането на всички потребители на счетоводна информация в организацията се счита (Волкова 2005), че са важни два класификационни признака:

➤ възможност за достъп до определен обем (на информация за вътрешно управление) вътрешна управленска информация (такава като: оперативни планове, доклади относно тяхното изпълнение, аналитични бележки, подготвени за вземане на управленски решения и т. н.)

➤ участие при вземането на оперативни, тактически или стратегически управленски решения на ниво организация

Едновременната класификация по двата признака дава възможност да се формира матрица 2x2 (представена в **таблица 1**).

Таблица 1.

Потребители на счетоводната информация на предприятието

	Имат достъп до вътрешна информация	Нямат достъп до вътрешна информация
Участват при вземането на управленски решения	Мениджъри (Ръководители) Собствениците на голям пакет от правата на собственост	Държавата, чрез своите агенти Собствениците на малки пакети от правата на собственост
Не участват при вземането на управленски решения	Персонала (в това число счетоводителите) Контролиращите органи Одитори Специалисти в областта на сливанията и придобиванията	Купувачи, потребители, клиенти Доставчици, изпълнители и други търговски кредитори Кредитори (финансови кредитори) Потенциални собственици Обществото Външни аналитици

Въз основа на **таблица 1.** могат да се разгледат различните потребители, тяхната заинтересованост от използването на счетоводната информация създавана в предприятието и до каква степен участват в процеса на вземане на управленски решения.

Съгласно I квадрат

Мениджърите (ръководителите) на различните нива. На тях им е необходима счетоводна информация за оперативно управление и за вземане, както на оперативни, така и на тактически и стратегически управленски решения. Те ползват такава информация в границите на своите правомощия, а именно те определят и възможностите им за достъп до информация.

Собствениците на голям пакет от правата на собственост (акции, дялове и др. в зависимост от формата на собственост). На крупните собственици им е необходима информация, за да направят оценка на бъдещите си доходи и за контрол на правилното им начисляване в миналото. Те обикновено имат достъп и до управленска информация, и при вземането на решения (в рамките на устава и ТЗ). В резултат на техните решения ръководството може да бъде насочено, към едни или други действия.

Според II квадрат

Държавата, в лицето на своите данъчни, правни и други органи. Държавата, контролира стопанските субекти и се интересува преди всичко от преразпределението на ресурсите. Отчетността и е необходима за контрол на правилното начисляване и плащане на данъците, за законово регулиране, събиране на статистическа информация и т.н. За представителите на държавните органи е достъпна само информация от финансовото счетоводство. По тази причина тези потребители на счетоводна информация попадат във втората колона. По отношение на въпроса за участието им в управлението, отговорът е малко по-сложен. От една страна държавата не трябва да се намесва в оперативното управление на стопанските субекти, но от друга страна, се получава така, че чрез издаваните закони и подзаконови актове, тя определя (а в някои случаи направо диктува) много бизнес-решения. Законовите актове се явяват задължителни за всички стопански субекти. За това може да се приеме, че държавата също участва при вземането на решения на равнището на отделните предприятия.

Собствениците на малки пакети от правата на собственост. Също като крупните собственици, тези участници в бизнес-средите се интересуват от счетоводната информация за контрол и оценка на своите доходи и имат достъп само до информацията от финансовото счетоводство. При това, те в съответствие с устава на организацията, също като другите собственици имат възможност да участват в управлението на предприятието, имат право на глас на ежегодните събрания на собствениците, а също така имат право да инициират извънредни събрания. За по-ефективно участие при вземането на управленски решения, те могат да се обединяват.

Според III квадрат

Служителите (в т. ч. счетоводителите (не мениджъри!)). Достъпна за тях е счетоводната информация (за много от тях е достъпен голям обем информация, във връзка с техните длъжностни задължения), а така също и информация от финансовото счетоводство. Служителите се стремят да оценят стабилността на компанията на своя работодател, неговата способност да осигури изплащането на работните заплати за текущия период и за бъдеще, и да гарантира тяхната работа. Не участват при вземането на решения.

Контролиращите органи (Съвет на директорите, попечителски съвети и др.) в икономически развитите страни съществуват, за да гарантират опазването на правата на собствениците и на всички други участници в бизнес-средата. Не участват пряко в управлението и при вземането на решения, но те сериозно влияят на този процес и за това им трябва вътрешни счетоводни данни.

Одитори – счетоводната информация за одитора е предмет на труда. За да изпълни своите служебни ангажименти, той има достъп до вътрешна информация. Не участва при вземането на управленски решения в самата организация. Разработените от него препоръки и аналитични материали, се използват от мениджърите, при тяхната работа и при вземането на решения.

Специалисти в областта на сливанията и придобиванията – в случаи на дружествени сливания, по силата на своите професионални задължения, те имат достъп до вътрешна информация. Тази група потребители са сродни с одиторите, които също се привличат, за да оказват някои услуги. Различните видове счетоводни данни се явяват инструмент за тяхната работа.

Съгласно IV квадрат

Купувачи, потребители, клиенти – са заинтересовани от стабилността на компанията, особено ако имат дълготрайни контакти с дадена организация. Те използват (за своите интереси) информация от финансовото счетоводство. Достъп до вътрешна информация, като правило, те нямат, и при вземането на управленски решения пряко не участват.

Доставчици, изпълнители и други търговски кредитори – искат да оценят възможността да получат своите пари в срок и в пълен размер. За това тях ги интересува преди всичко ликвидността и краткосрочната платежоспособност, особено ако те зависят от дадена организация, като основен потребител.

Кредитори – лица, които предоставят финансови ресурси за определен срок, при определени условия. Освен текущата платежоспособност на компанията, тях така също ги интересува структурата на нейния капитал и особеностите на паричните потоци. За да се оцени пълната картина на финансовото състояние, само чрез финансовото счетоводство е невъзможно, затова финансовите кредитори, при

предоставянето на кредити обикновено изискват голямо количество различни документи, изчисления, справки. По този начин, да се приеме, че банкерите са допускани до вътрешната информация на организацията е неправилно. Цялата тази информация, им се предоставя само в тази форма и обем, които са одобрени от ръководството на предприятието. За това ще бъде правилно, ако отнесем тази група потребители в същия квадрат, както и обикновените търговски контрагенти.

Потенциалните собственици – са заинтересовани от това, да оценят възможността да получат доходи от дяловото участие. На тях и на техните агенти, им е необходима информация за това да купуват ли, да държат или да продават пакета от права. Обща оценка на финансовото състояние те могат да направят само от външната информация на финансовото счетоводство.

Обществеността – в лицето на профсъюзите, органите на местното самоуправление, екологичните организации и др. също се явяват потребители на счетоводната информация, от която могат да оценят степента на съответствие на състоянието на организациите към изискванията или стандартите на обществените организации. За тази група потребители е достъпна само информация от финансовото счетоводство. В управлението на организацията, те не вземат участие, въпреки че могат сериозно да влияят на много от приетите и важни решения. В САЩ например, нито един крупен проект няма да бъде осъществен без съгласието на влиятелни екологични организации.

Външни аналитици – това са на първо място конкурентите, а след това служителите от различните видове финансови, рейтингови, информационни и др. агенции, както и всеки, който се интересува от положението на предприятието. Обикновено, в най-добрия случай, за тях е достъпна външната информация от финансовото счетоводство.

Описанието на всички основни групи лица, интересувани се по една или друга причина от счетоводната информация на организацията, дава възможност да се направят следните изводи, че в I квадрат ръководителите и крупните собственици, представляват потребители, които се явяват участници на вътрешната бизнес-среда и са вътрешни потребители на счетоводната информация. Именно така и се възприемат от голяма част от авторите. Аналогично лицата включени в IV квадрат се явяват безусловно външни потребители по отношение на организациите. Потребителите отнесени във II и III квадрат е трудно еднозначно да бъдат наречени вътрешни или външни, но все пак те имат повече права при получаването на информация в организацията, отколкото обикновения доставчик. Другият важен извод е, че в дясната половина на матрицата – са потребителите на информацията от финансовото счетоводство, а в лявата – заинтересованите имат достъп и до управленска информация, т.е. те са тези, които формират и поддържат функционирането на системата на УС.

Системата на УС е ориентирана към вътрешните потребители в лицето на висшето ръководство на организацията, а така също и към ръководителите и отговорните лица на нейните подразделения. В съответствие с това, потребители на информацията, създадена в рамките на системата на УС в една организация се явяват (Мансуров 2010):

1) *висшия мениджмънт* - формира стратегическите цели за управление на организацията. Получават интегрирани управленски отчети за постигнатите поставени

цели, които отразяват действителните резултати на производството, на инвестиционната и финансовата дейност на организацията, като цяло и в основните структурни подразделения за последния период или за конкретен момент от време; анализ на външните и вътрешните фактори, влияещи върху резултатите при изпълнението на дългосрочните цели на организацията, а така също и на планираните и прогнозни дейности за предстоящия период.

2) *ръководството на структурните подразделения на всички нива* - създават оперативната стратегия за реализация на дългосрочните цели за развитие на организацията, и в съответствие с това получават управленски отчети, включващи в себе си стойностите на ключови показатели за дейността на подразделения за конкретен момент от време, и резултатите от тяхната аналитична обработка; информация от планов и прогнозен характер, а така също и информация за свързаните с тях подразделения и контрагенти.

3) *специалистите от структурните подразделения*, които са отговорни за разработването и прилагането на дългосрочни цели за развитие на компанията. В рамките на своята компетентност, те получават информация за дейността на компанията, за нейните дъщерни дружества, прогнози за вътрешните и външните фактори, оказващи влияние върху резултатите от дейността на организацията.

Всеки един от тези потребители, участващ в управлението на дейността на организацията, ще използва управленската и счетоводната информация, но тя ще удовлетворява различни информационни потребности. Така например (Coombs, H., Hobbs, D. & Jenkins 2005):

- Мениджърът по продажбите ще изисква информация за тенденциите в продажбите, за печалбите, нивата на стоките, стойността на оборота от стоки, за работата на продавачите (измерена по най-различни начини), „хит цените“ за клиентите, обемите на продажби и оценяването на клиента, района, сектора, продуктовете линии и т.н.

- Мениджърът на производство ще изисква информация за производствените разходи, ефективността на производството, използване на капацитета на машината, ефективността на производствения работник, мерките и тенденциите за качество, нивата на запасите, размера на количеството материали вложени в производството, загубите от брак и др.

- Мениджърът на човешки ресурси ще изисква информация за броя на отсъствията, закъснения, нивата и тенденциите на болничните, степента на текучество на персонала, разходите за подбор и ефективността на набрания персонал, разходите за обучение и квалификация на персонала, сравнителен анализ на заплатите и на нивата на заплащане и т.н.

- Мениджърът на отдел (офис), в допълнение към видовете информация, получавана от мениджъра на човешките ресурси, ще изисква информация по въпроси, които са специфични за отдела, ще измерва нивото на обслужване, което трябва да е в съответствие с извършваното от другите отдели; на цялостната ефективност на процесите, извършвани от отдела; бюджетите за отдела и степента, до която те са изпълнени; разходите, свързани с бъдещите услуги, които ще бъдат предоставени на отдела; сравнения между разходите за услуги, предоставяни от отдела, както и тези на потенциалните външни доставчици и др.

▪ Мениджърът по доставките ще изисква информация за нивото на запасите и реда на тяхното доставяне, ефективността и разходите по процесите на доставянето, сравняване на разходите по придобиването с алтернативни доставчици и др.

▪ Управителят или мениджърът на друго по-високо ниво ще изисква информация за всички по-горе посочени въпроси, но, разбира се, в по-систематизирано, обобщено ниво. Мениджърът на по-високо ниво трябва да бъде в състояние да „вижда”, а оттам и неговите информационни изисквания ще имат по-стратегическа насоченост. Освен това, този тип мениджър ще се интересува повече от по-широкия, по-дългосрочен и политически аспект на бизнеса на организацията и по този начин съответните изисквания за информацията, могат да бъдат с по-широк обхват, по-точни и по-често се проявява нефинансовата насоченост.

По този начин (Толкач 2005) управленското счетоводство е неразделна част от управленската информационна система, от която всички нива на управление получават необходимата информация за вземане на решения. Управленската информационна система (УИС) се определя (Павлова 2001), като сбор от сходни системи, които филтрират и обработват данните, получени от външни и вътрешни източници, докато се получи информацията необходима на предприятието за осъществяване на нормалната му дейност. М. Павлова достига до извода, че в изграждането на УИС участват и други системи, като: ценообразуване, маркетинг и пласмент, личен състав, качествен контрол. Посочва се (Колев 2008), че традиционната цел на проектирането на УИС е да се осигури на всеки вземаш решение, релевантна на потребностите му информация, в момента на възникването им.

Бившият главен счетоводител на SEC Дж. Бъртън заявява, че „до края на века в резултат на новите информационни технологии е много вероятно отчитането на база данни да замени счетоводството, такова каквото го познаваме днес – както за вътрешни, така и за външни цели. (Mayers, D., Clifford, W. & Smith 2004)” Това показва, че на съвременен етап пред информационната система на УС се поставят нови предизвикателства и тя все още има отворен характер.

3. Заключение

В резултат на направеното проучване могат да се формулират следните изводи:

- в икономическата литература не е изяснена същността и съдържанието на понятието „управленска информация“.
- все още е дискуссионен въпросът, кои са критериите, на които трябва да отговаря информацията за целите на управленското счетоводство, за да бъде полезна.
- въпреки различните начини за класифициране на потребителите на информация, считаме, че най-подходящо е разделянето им на вътрешни и външни за предприятието. Като за вътрешните потребители трябва да бъдат ясно делигирани техните пълномощия и възможности за достъп до управленска и счетоводна информация.
- една от основните функции на управленското счетоводство е осигуряването с информация на ръководителите на всички нива на управление, както и да се създаде информация, която да служи като средство за вътрешна комуникационна връзка между отделните нива на управление и структурните подразделения, за да се реализират поставените цели в предприятието.

Фокусът на бъдещи изследвания може да бъде насочен към изграждане на ефективна управленска информационна система за управленското счетоводство, която да отговаря на динамично променящите се условия, в които функционира предприятието и на необходимостта от полезна информация за вземане на управленски решения.

Използвана литература

- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Yong, S. M., 2001. *Management Accounting*. 3 edition: Pearson Education.
- Coombs, H., Hobbs, D. & Jenkins, E., 2005. *Management Accounting. Principles and Applications*. Oxford: Great Britain by Alden Press.
- Drury, C., 2006. *Cost and Management Accounting: An Introduction*. 6th ed.: Thomson.
- FASB, 2005. *Revisiting the Concepts*, : http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf. (21.07.2012).
- Hendriksen, E. & van Breda, M., 2000. *Accounting theory*. fifth ed. Boston: Irwin.
- Hilton, R., 1991. *Managerial accounting*. New York: McGraw-Hills.
- Horngrén, C., Datar, M. & Rajan, V., 2012. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. ed. s.l.: Prentice Hall.
- Johnson, H. & Kaplan, R., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: MA: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T., 1991. Managing by Remote Control: Recent Management Accounting Practice in Historical Perspective. *Inside the Business Enterprise: Historical Perspectives on the Use of Information*, p. 42.
- Maher, M., Stickney, C. & Weil, R., 2008. *Managerial Accounting & An Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. tenth edition: Thomson South-Western.
- Mayers, D., Clifford, W. & Smith, J., 2004. Incentives for Managing Accounting Information: Property-Liability Insurer Stock-Charter Conversions. *The Journal of Risk and Insurance*, 71(2), p. 216.
- Riahi-Belkaoui, A., 2002. *Behavioral management accounting*. 1st edition: Quorum Books.
- Бабаева, Ю., 2002. *Бухгалтерский учет*. Москва: ЮНИТИ- ДАНА.
- Бахрушина, М., 2002. *Бухгалтерский управленческий учет*. Москва: ИКФ Омега-Л.
- Волкова, Н., 2005. *Управленческий учет*. Москва: Проспект.
- Градев, Н., Тотев, Т., Спасов, Д. & Петров, Л., 1987. *Обща теория на счетоводната отчетност*. Варна: Г. Бакалов.
- Ежова, А., 2000. Организация управленческого учета в крупной компании. *Финансовые и бухгалтерские консультации*, Issue 12, p. 15.
- Ивашкевич, В., 2004. *Бухгалтерский управленческий учет*. Москва: Экономиста.
- Йонкова, Б., 2008. *Управленско счетоводство*. София: Ровина.
- Карпова, Т., 2004. *Управленческий учет*. Москва: Юнити.
- Керимов, В., 2003. *Управленческий учет*. Москва: Дашков и Ко.
- Ковалев, В., 1999. *Ведение в финансовый менеджмент*. Москва: Финансы и статистика.
- Колев, Н., 2008. *Съвременни концепции в управленската отчетност*. Казанлък: Янита ЯС.
- Кондраков, Н., 2007. *Бухгалтерский учет*. Москва: ИНФРА-М.
- Мансуров, П., 2010. *Управленческий учет*. Ульяновск: УлГТУ.
- Павлова, М., 2001. *Управленски счетоводство*. София: Ромина.
- Рябова, М. & Богданова, Н. 2009. *Теория бухгалтерского учета*. Ульяновск: УлГТУ.
- Толкач, В., 2005. Управленческий учет как осознанная необходимость. *Институт приватизации и менеджмента*, с. 12

INFORMATION IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS USERS

Aneliya GALINOVA¹

¹University of Economics, Varna, Bulgaria
aneliya_galinova@ue-varna.bg

Abstract. In a market economy, where each entity has autonomy in developing their production programs, production plans and social development to identify strategies pricing policy has significantly increased the responsibility of the management of taken by them management decisions. In order to develop effective and operative decisions managers need reliable information for both the production and the financial position of the company. As is known, traditional accounting, which covers much of the existing information systems do not provide managers at all levels of operational information, and this is achieved through management accounting. Namely the creation of nontraditional systems for forming information about production costs and the financial results, the use of new methods to management, the increased value of the information obtained for decision making appears at present one of the most actual problems of accounting, control and analysis of economic activity. In this article we aim to define the concept of management information, to systematize the information needs of different users and qualitative characteristics that should have useful information.

Key words: information, management accounting, users of the information.