



ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ В БЮДЖЕТНИЯ КОНТРОЛ НА ОРГАНИЗАЦИЯТА

Мая Ламбовска
mlambovska@abv.bg

**УНСС, катедра “Управление”, София, Студентски град “Христо Ботев”
БЪЛГАРИЯ**

***Ключови думи:** основни принципи, оценяване, бюджетен контрол.*

***Резюме:** В статията са систематизирани основните принципи, които е необходимо да се прилагат при оценяване на центровете на отговорности в процеса на бюджетен контрол на организацията. Статията е разработена в две части. Част първа е посветена на процедурата по оценяване дейността на центровете на отговорности като елемент на бюджетния контролен процес. В част втора са описани основните принципи за оценяване на центровете на отговорности. Поставени са редица нерешени въпроси от теорията на бюджетния контрол. Предложени са и възможни подходи за решаването им.*

1. Увод

Оценяването на центровете на отговорности¹ се определя в научната литература като елемент на процеса на бюджетно управление. Научните разработки по темата третираат главно показателите, по които се оценяват центровете на отговорности. За съжаление повечето автори не дискутират управленските въпроси, свързани с методиката за оценяване на центровете на отговорности. Такива въпроси са: кой оценява дейността на центровете на отговорности, кога ги оценява, по какъв начин ги оценява и какви инструменти се използват в процеса на оценяване. Като опит за принос в тази насока може да се разглежда и настоящата статия.

Целта на статията е да систематизира основните принципи, които е необходимо да се прилагат при оценяване изпълнението на бюджетите от центровете на отговорности.

Задачите на автора са, както следва:

- Да се представи авторската идея за процедурата по оценяване на центровете на отговорности;
- Да се опишат връзките на процедурата по оценяване с останалите управленски процеси и процедури;
- Да се изяснят основните принципи на процедурата по оценяване на центровете на отговорности, както и техните ефекти върху управлението на организацията.

¹ Сегменти от организацията, които имат контрол върху определени ресурси за даден период [1; 19].

2. Модел на процедурата по оценяване на центровете на отговорности

Смисълът от въвеждането на бюджетно управление в организацията е да се управлява процеса на изпълнение на годишните цели на организацията. Бюджетното управление се реализира на два етапа (процеса) – процес на бюджетно планиране и процес на бюджетен контрол [2; 30]. В процеса на бюджетно планиране се разпределят задачите на организацията за бюджетния период между нейните центрове на отговорности. Задачите са описват в бюджетите² на центровете. Последващият контрол върху изпълнението на задачите се упражнява в процеса на бюджетен контрол. Както твърди А. Нийли, може да се управлява само това, което се измерва [4; 94]. Ето защо бюджетното управление неизбежно включва и процедура по оценяване изпълнението на бюджетите от центровете на отговорности през отчетния период³.

Авторите, работещи по проблемите на бюджетния контрол, обръщат специално внимание на процедурата по оценяване на центровете на отговорности. Те изрично изтъкват "...необходимостта от систематично наблюдение и оценяване резултатите на центровете на отговорности..." [3; 126]. Повечето автори определят процедурата по оценяване като част от процеса на бюджетно управление без да прецизират къде точно в управленския цикъл се намира тя. Изключение от това правило правят Шим, Сигел и Грифин (виж [5; 16] и [6; 604]). Те включват оценяването на центровете на отговорности в цикъла на бюджетния контролен процес. Авторът на статията се присъединява към тяхното становище. Основен аргумент в полза на това становище е предназначението на бюджетното управление на основен управленски инструмент за постигане годишните цели на организацията. Освен отчитане на резултатите за даден период, контролът върху дейността на центровете на отговорности предполага и корективни действия. Те се основават и на оценките за изпълнението на бюджетите. По същество отсъствието на оценки за дейността на центровете обезсмисля въвеждането на бюджетното управление в организацията. В този ред на разсъждения авторът на статията разглежда оценяването на центровете на отговорности като **четвъртата процедура от бюджетния контролен процес** (виж фигура 51 от [7; 140]).

По мнение на автора **същността на процедурата по оценяване** на центровете на отговорности от организацията се състои в измерване на постиженията им за отчетния период (виж [8]). В този смисъл **продукт на процедурата** са оценките за дейността на центровете на отговорности за отчетния период.

Процедурата по оценяване на центровете на отговорности стартира след като отклоненията за отчетния период са класифицирани, анализирани и акумулирани по видове. Според автора на статията центровете следва да се **оценяват по** величината и посоката на **кумулятивните недопустими субективни оперативни отклонения** на съответните центрове на отговорности. По-долу в статията те се обозначават като "оценявани отклонения". Останалите видове отклонения, които се генерират в процеса на бюджетен контрол, могат да присъстват в отчетите за дейността на центровете, но не следва да се вземат под внимание в процедурата по оценяване.

Авторът на статията, счита че процедурата по оценяване на центровете на отговорности се състои от **три дейности** [2; 206]:

- Избор на критерии за оценяване дейността на центровете на отговорности за отчетния период;
- Определяне на средствата за оценяване дейността на центровете на отговорности;
- Определяне на оценките за дейността на центровете на отговорности за отчетния период.

² Бюджетите са детайлизирани планови с максимален хоризонт една година..." [3; 313].

³ Отчетен период с максимална продължителност една година.

Субектите, които имат отношение към процедурата по оценяване на центрoвете на отговорности, са:

- управленски консултант;
- бюджетен контролър и
- бюджетни комитети.

Управленският консултант проектира процедурата. Той избира методите и критериите за оценяване. Бюджетните комитети определят средствата за оценяване. Бюджетният контролър изпълнява техническите дейности по процедурата.

Изборът на критерии за оценяване на центрoвете на отговорности произтича от техния вид и от типовете бюджети, които изпълняват. Критериите се определят по центрoве на отговорности за конкретен отчетен период.

Същността на процедурата по оценяване от бюджетния контролен процес намира израз в *дейността по определяне на средствата за оценяване* на центрoвете на отговорности за отчетния период. Тази дейност се свързва с разработване на скали и формули за оценяване. Те са в съответствие с предварително подбраните методи за оценяване от управленския консултант. Скалите и формулите са едно или многофакторни в зависимост от броя на критериите за оценяване. Изборът на подходящи средства е много важен за ефективността на бюджетния контролен процес. Изборът има експертен характер. Съгласно концепцията на автора дейността по определяне на средствата за оценяване се възлага на бюджетните комитети.

Дейността по определяне на оценките на центрoвете на отговорности за отчетния период се състои в:

- Приложение на формулите за оценяване към оценяваните отклонения на центрoвете;
- Сравнение на получените резултати със скалите за оценяване; и
- Формиране на оценките за дейността на центрoвете на отговорности.

Съгласно авторската концепция тези действия се изпълняват от бюджетния контролър.

3. Характеристика на основните принципи за оценяване на центрoвете на отговорности

Според автора на статията основните принципи се отнасят за процедурата по оценяване на центрoвете на отговорности като цяло. Те са, както следва:

- Управление по изключенията;
- Контролируемост на показателите на отговорност (бюджетните параметри);
- Оценяване по субективните оперативни отклонения;
- Оценяване по кумулативните отклонения на показателите за оценяване;
- Отчитане взаимните връзки между отклоненията;
- Скорост на докладване на отклоненията;
- Честота на определяне на отклоненията.

Принципът на управление по изключенията се състои във "...фокусиране на вниманието върху отчетните резултати, които се различават в значителна степен от едноименните бюджетни резултати за даден период" [8; 743]. Или на анализ подлежат само онези отклонения, които имат са значими. Определянето на значимостта се свързва с количествена оценка за величината и посоката на отклоненията от предварително дефинираните бюджети. Тя намира израз в класифицирането на отклоненията на допустими и недопустими. Оценката на значимостта е до голяма степен субективна, тъй като субект определя критериите за значимост или величините на (не)значимите отклонения. Гледната точка, от която се преценява значимостта на отклоненията, е дали те няма да попречат за постигане на годишните цели и/или да

нарушат принципа за субординация на целите в организацията [10; 130]. Като се вземе под внимание казаното до тук може да се твърди, че принципът на управление по изключенията има обобщаващ характер. Той комбинира няколко други принципа, чрез които се определят недопустимите отклонения. Това са принципите за величината и посока на недопустимите отклонения, за ефекта им върху постижимостта и субординацията на годишните цели [11; 401-402].

Приложението на принципа за управление по отклоненията поставя *няколко въпроса*:

- Как да се оцени и опише количествено влиянието на величината на отклоненията върху постижимостта и субординацията на годишните цели?
- Кой субект прави тази оценка в организацията?
- Какви методи да се използват за целта?

Въпросът за методите, чрез които се изчисляват и респективно описват недопустимите отклонения, е изключително сложен. Най-общо методите се разделят на експертни и статистически (виж [1; 577] и [12; 980]). Изборът на методи зависи от редица ограничителни условия. По мнение на автора на статията изборът трябва да се извършва от управленския консултант за конкретна организация и конкретен период.

Що се отнася до субектите, които оценяват значимостта на отклоненията, авторът на статията счита, че това е задача на бюджетните комитети. Те са висшестоящи органи за повечето центрове в организацията. Освен това бюджетните комитети са разработили съответните бюджети и са определили допустимите им области на отклонение.

Принципът за контролируемост означава, че центрoвете на отговорности се оценяват само по онези показатели или елементи от тях, върху които ръководителите на центрoвете могат да влияят [13; 48]. Този принцип се възприема от всички автори [14; 874], [12; 954]. Пренебрегването на принципа може да демотивира субектите от процеса на бюджетно управление и да обезсмисли въвеждането му. Като *нерешен въпрос*, свързан с принципа на контролируемост, авторът на статията вижда отсъствието на препоръчителни методически средства за определяне степента на контролируемост върху даден показател(и) от отделните центрове на отговорности при съвместно влияние на няколко центъра. *Друг нерешен въпрос* в литературата е кой субект определя контролируемите показатели от съответните центрове на отговорности.

Принципът за оценяване на центрoвете на отговорности **по субективните оперативни отклонения** е предложен от автора на статията в [2; 205-206]. Характерът на тези отклонения се предопределя от причините за допускането им. Субективните отклонения възникват във връзка с действията или бездействията през отчетния период на служителите от центрoвете на отговорности [13; 48]. Оперативните отклонения са функция от типичната трансформационна дейност, която се реализира в центрoвете на отговорности през отчетния период [3; 173]. Идея за определяне величината на оперативните отклонения е предложена в [3]. За съжаление, тя е неприложима към използваната в настоящата статия детайлизирана класификация на отклоненията (комбинацията от субективни и оперативни отклонения). Причината е в различната концепция за отклоненията в източник [3]. Неговият автор (Т. Lucey) идентифицира плановите отклонения (възникнали във връзка с неточности в планирането) с обективните такива и респективно оперативните със субективните отклонения. В този контекст като *нерешени въпроси* може да се определят въпросите за инструментите, чрез които може да се разделят отклоненията по видове и за субектите, които трябва да извършат това разделяне.

Принципът за оценяване по кумулативните отклонения на практика означава формиране на максимално обобщени оценки на центрoвете на отговорности за

съответния период. Този подход има смисъл при: предприемане на корективни действия по отношение дейността и заплащането на служителите от центрoвете, докладване общите резултати на центрoвете на по-високите управленски равнища. От друга страна, подходът ограничава възможностите за предприемане на адекватни корективни действия към трансформационната дейност на центрoвете. Причината е, че отклоненията с противоположни знаци (положителни и отрицателни) се неутрализират при сумиране и следователно общата величина на кумулативното отклонение намалява. Още повече, че този ефект се наблюдава за отклонения на показатели от различно естество (например разходи от различно естество или приходи и разходи). В този смисъл колкото по-детайлизирани са отклонения (повече на брой и по вид) на центрoвете, толкова по-лесно е да се открият и отстранят причините за тях.

Принципът за степента на детайлизация в бюджетния контрол е пряко свързан с броя на показателите, по които се оценяват центрoвете на отговорности. Авторът на статията се присъединява към становището, че това е въпрос, който се решава за конкретната организация, център на отговорности и период [1; 576].

Принципът за отчитане взаимните връзки между отклоненията е важна предпоставка за коректно и справедливо оценяване на центрoвете на отговорности [14; 861]. Необходимостта от прилагането му възниква при оценяване дейността на центрoвете по повече от един показател. На практика обаче приложението му представлява *проблем*. Причината е, че нито един от авторите в областта на бюджетното управление не посочва метод за приложение на принципа.

Принципът за скоростта на докладване на отклоненията се изразява в необходимостта за максимално съкращаване на времето за изчисление, анализиране и докладване на отклоненията [1; 579]. Спазването му дава възможност за предприемане на корективни действия преди изтичане на отчетния период и следователно за изпълнение бюджетите на центрoвете. Ето защо в научната литература има пълен консенсус около приложението му. Степента, в която принципът се спазва пряко зависи от това колко добре е организиран и функционира процесът на бюджетно управление на организацията [14; 875].

Честотата на определяне на отклоненията е в съответствие с начина, по който е проектиран процесът на бюджетен контрол. По-конкретно, тя се определя съгласно проекта на управленския консултант по въвеждане на бюджетно управление в организацията. Честотата на изчисление на отклоненията е различна за различните организации и отчетни периоди [9; 860]. Тя може и да е различна за отделните центрoве на отговорности в една и съща организация. Неоспорим е фактът обаче, че колкото по-често се определят отклоненията, толкова повече са възможностите за въздействие върху начина на функциониране на центрoвете от организацията [1; 499].

4. Заключение

В статията са систематизирани основните принципи, които е необходимо да се прилагат, при оценяване на центрoвете на отговорности в бюджетния контрол. Основните принципи за оценяване са базов елемент на концепцията за оценяване в процеса на бюджетен контрол на организацията. В този смисъл изясняването на основните принципи може да се определи като усилие в посока разработване на цялостна концепция за процеса на бюджетен контрол на организацията.

Литература:

- [1] Anthony, Robert N., Dearden, John, Bedford, Norton M., Management Control Systems, IRWIN, Homewood, 1989.
- [2] Ламбовска, М., Бюджетно управление на стопанската организация, "Екс-прес",

- Габрово, 2015.
- [3] Lucey, T., Management Accounting, DP Publications, London, 1988.
- [4] Нийли, А., Перспективи за развитие на бизнеса. Измерване на показателите за състоянието на вашия бизнес, “Класика и стил” ООД, С., 2001.
- [5] Шим, Дж. и Дж. Сигел, Основы коммерческого бюджетирования, ЗАО “Бизнес Микро”, М., 1998.
- [6] Griffin, Ricky W., Management, Houghton Mifflin Company, Boston, 1990.
- [7] Симеонов, О., Ламбовска, М., Системи за управленски контрол, “Екс-прес”, Габрово, 2011.
- [8] Zivanovic, N., Zivanovic, V., Todorova D., *Reengineering of business processes – strategy of turning points in crisis management*, “Механика, транспорт, комуникации”, бр. 2, 2010, http://www.mtc-aj.com/academic-journal.php?body=doc2&doc=474_EN#.V3feXNR96t8 .
- [9] Skousen, K., Langenderfer, H., Aldrecht, S., Buehlmann, D., ACCOUNTING Principles and Applications, 3rd ed.,Worth Publishers Inc., New York, 1987.
- [10] Asch, D., Kaye, R., Accounting in a business context, Biddles Ltd., London, 1990.
- [11] Garrison, Ray H., Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making, Sixth ed., IRWIN, Boston, 1991.
- [12] Smith, Jack L., Keith, Robert M. and Stephens William L., Accounting Principles, 2nd ed., McGraw-Hill, 1986.
- [13] Динев М., Контрол и регулиране на икономическите системи, Партиздат, С., 1986.
- [14] Hermanson, Roger H., Edwards, James D. and Maher, Michael W., Accounting a business perspective, 6th ed., IRWIN, 1995.

BASIC PRINCIPLES OF EVALUATION IN BUDGETARY CONTROL OF THE ORGANIZATION

Maya Lambovska
mlambovska@abv.bg

*University of National and World Economy, Department “Management”
Sofia, Students’ town “Hristo Botev”
BULGARIA*

Key words: *basic principles, evaluation, budgetary control.*

Abstract: *Basic principles that ought to be applied to the evaluation of responsibility centers in budgetary control process of the organization are systematized in the article. The article is worked out in two parts. First part is devoted to the procedure of responsibility centers’ activity evaluation as an element of the budgetary control process. Basic principles of responsibility centers evaluation are described in the second part of the article. A number of unresolved problems of the budgetary control theory are posed in the second part. Some possible approaches to their solving are suggested as well.*