



КОНЦЕПЦИЯ ЗА БЮДЖЕТНО РЕШЕНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЯТА

Мая Ламбовска
mlambovska@abv.bg

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

Ключови думи: бюджетно планиране, решение, организация

Резюме: В статията е представена концепция за бюджетно решение на организацията. Поставен е акцент върху различията между индивидуалното и груповото вземане на бюджетно решение в организацията. Статията е разработена в три части. В част първа е изяснена авторската представа за бюджетно решение. В част втора са описани субектите на бюджетно решение и подходите за вземане на бюджетно решение в организацията. Част трета е посветена на инструментариума за вземане на бюджетно решение.

1. Увод

Въпросът за бюджетното решение възниква в контекста на управленския процес на бюджетно планиране (наричан бюджетен процес или бюджетиране), който се реализира в организацията. В научната литература плановият процес се дефинира от някои автори като форма на вземане на решение във връзка с избора измежду наличните алтернативи [1; 1290]. В този смисъл авторската идея за понятието “бюджетно решение” е логично да изясни в контекста на неговото схващане за бюджетно планиране на организацията.

Целта на статията е да представи концепция за вземане на бюджетно решение в организацията.

Задачите на автора са, както следва:

- Да изясни съдържанието на понятието “бюджетно решение”;
- Да систематизира субектите на бюджетно решение и техните основни функции;
- Да предложи инструменти и подходи за вземане на бюджетно решение в организацията.

2. Понятие на бюджетно решение на организацията

Понятието “бюджетно решение” има смисъл единствено в контекста на процеса на бюджетиране на организацията.

Съгласно авторската идея бюджетирането обхваща първия етап от процеса на бюджетно управление [2; 31], [4; 31]. Най-общо **процесът на бюджетиране** се определя като процес на вземане на решение за бюджетния пакет на организацията за бюджетния период (период с максимален времеви хоризонт една година) [2; 41]. Бюджетният пакет на организацията е продуктът на процеса на бюджетиране. Бюджетният пакет се описва чрез системата от бюджети на организацията и на нейните

центрове на отговорности за бюджетния период [4; 491]. В бюджетния пакет са описани вътрешните стандарти на организацията чрез главния ѝ бюджет и бюджетите на центрoвете ѝ на отговорности за бюджетния период [4; 21], [5; 548].

В контекста на това определение за процеса на бюджетиране **бюджетното решение** може да се дефинира като **формулировка на въздействие на субекта, вземащ решение** чрез: а) рационален избор на бюджетна алтернатива на организацията за бюджетния период, който избор се прави след оценка на възможните бюджетни алтернативи по предварително определен набор от критерии и б) утвърждаване на избраната бюджетна алтернатива. По отношение на бюджетния процес рационалният избор намира израз в избор на бюджетната алтернатива, която има максимална очаквана полезност (виж [6]). Бюджетната алтернатива е вариант на бюджетния пакет на организацията. Очакваната полезност се свързва със степента, в която се очаква бюджетната алтернатива да благоприятства постигането на годишните цели на организацията за бюджетния период [2; 55]. Бюджетната алтернатива с максимална очаквана полезност съгласно предпочитанията на субекта, вземащ бюджетното решение, се определя като препоръчителна (или предпочитана) бюджетна алтернатива.

В обобщение може да се направи изводът, че бюджетното решение е **решение за бюджетния пакет на организацията**, а вземането му се състои в **рационален избор на инструмент за постигане годишните цели** на организацията.

3. Субекти и подходи за вземане на бюджетно решение

Субектите, свързани с бюджетното решение в организацията, се класифицират в статията на две групи:

- Субекти, които имат отношение към вземането на бюджетното решение; и
- Субект, вземащ бюджетното решение (СВР).

Субектите, които имат отношение към вземането на бюджетното решение, подготвят бюджетното решение или участват в процедурите по вземането му. Според автора на статията това са: управленски консултант, бюджетен контролър, бюджетни комитети и центрове на отговорности от организацията.

Управленският консултант е външно лице за организацията. Функциите му в процеса на бюджетиране са по разработване на методика и избор на инструменти за вземане на бюджетното решение, по определяне на критерии, средства и целеви функции за оценяване на бюджетните алтернативи.

Бюджетният контролър е експерт от организацията в областта на бюджетното управление. Той носи отговорност за реализацията на бюджетния процес. Функциите му във връзка с вземането на бюджетното решение са от координационно и от техническо естество, в т.ч. по математическо представяне на предпочитанията на вземащите решение и по представяне на препоръчителната бюджетна алтернатива пред изпълнителния директор (ИД) за утвърждаване.

Бюджетните комитети са големи целеви групи от експерти на организацията, формирани към ИД. Част от експертите от бюджетните комитети заемат ръководни длъжности. Функциите им са по изготвяне и координиране на бюджетите от бюджетните алтернативи на организацията.

Центровете на отговорности са сегменти от организацията, които имат контрол върху определени ресурси за даден период [4; 16]. Центровете на отговорности участват със свой вариант при разработване на бюджетите им в поне една бюджетна алтернатива на бюджетните комитети.

Субектът, вземащ бюджетното решение, е индивидуален или групов. В част първа на статията бюджетното решение беше дефинирано като избор на инструмент за постигане годишните цели на организацията. Степента на тяхното изпълнение

предпоства бъдещото развитие на организацията [7; 411]. Както е известно, отговорността за осъществяването на годишните цели носи най-висшият ръководител с изпълнителни функции в организацията - изпълнителен директор или управител, наричан за краткост в статията ИД. В зависимост от това дали ИД делегира или не права за вземане на бюджетното решение, то е групово или индивидуално. Преценката за това дали да се делегират права е на ИД и зависи от конкретната ситуация, в която се намира организацията.

Авторът на статията изключва възможност, при която ИД делегира права за бюджетно решение на един субект. Причината е, че в подобен случай лицето, на което се делегират права придобива по-голяма формална власт от самия ИД. Следователно **индивидуалното бюджетно решение** може да е единствено на ИД. Основните аргументи за индивидуално вземане на бюджетно решение са:

- Важността на отговорностите на ИД по изпълнение на годишните цели на организацията;
- Мащабът на бюджетното решение, което засяга цялата организация. Постигането на годишните цели чрез бюджетния пакет налага координация на всички бюджети поради необходимостта от съподчинение на груповите от организационните цели;
- Фактът, че "...единното (за цялата организация) бюджетно решение предпазва организацията и поделенията ѝ от неефективно функциониране" [4; 275].

При **груповото бюджетно решение** ИД делегира права за вземане на бюджетно решение на групов субект от организацията. Според някои автори това е съветът на директорите (виж [8; 305], [9; 425], [10; 363]) или бюджетният комитет (виж [11; 234]). Авторът на статията не споделя тези становища. Съветът на директорите или управителният съвет на организацията е органът, който избира ИД, респективно управителя. Чрез този акт съветът делегира правата за управление на организацията на ИД. Следователно не е логично съветът на директорите да изпълнява функции, за които е делегирал права, в т. ч. и да взема решение за бюджетния пакет на организацията. Освен това ИД не може да делегира права (в т. ч. и за вземане на бюджетно решение) на по-висш орган, какъвто е съветът на директорите. Що се отнася до бюджетните комитети, съгласно концепцията за бюджетния процес на автора на статията те са субектът, който генерира бюджетните алтернативи, но не избира измежду тях. Основанията за експертната роля на бюджетните комитети са няколко:

- На първо място е убеждението на автора, че "бюджетирането е колективно усилие..." [12; 329], което се осъществява при активно участие на цялата организация [1; 568].
- На второ място, поради важността на бюджетното решение следва да се разграничат субектите с експертни функции от тези с управленски функции.
- Друга причина е представата за бюджетните комитети като групи от експерти на организацията, част от чиито членове не са ръководители. Следователно бюджетните комитети не трябва да изпълняват управленски функции в т. ч. и по вземане на решения.
- Причина е и фактът, че редица организации формира няколко бюджетни комитета.

В контекста на тези разсъждения според автора на статията е удачно груповото бюджетно решение да се взема от висшите функционални ръководители в организацията (по персонала, производството, маркетинга и финансите), обединени в *съвет на ръководителите*. За разлика от съвета на директорите и от бюджетните комитети, субектът "съвет на ръководителите" удовлетворява посочените по-горе изисквания за субект на групово бюджетно решение.

Независимо от типа на бюджетното решение (индивидуално или групово) авторът на статията счита, че бюджетното решение се утвърждава от ИД. Това изискване

произтича от факта, че отговорността за постигане целите на организацията се носи от ИД и тя (отговорността) не може да се прехвърля на друг субект.

4. Инструментариум за вземане на бюджетно решение

Като инструментариум за вземане на бюджетно решение авторът на статията предлага комбинирано приложение на инструменти и концепции от три теории:

- Теория на размитите подмножества;
- Теория на рационалните очаквания; и
- Теория на полезността на фон Нойман - Моргенщерн.

Теорията на размитите подмножества е подходяща за условия на субективност и неопределеност [13; 11]. В редица случаи при тези условия не е удачно пренасянето на минали тенденции в бъдещето, т. е. инструментариумът на теорията на вероятностите не е удачен за прогнозиране. Теорията на размитите подмножества използва два вида инструменти – размити подмножества и размити числа. В настоящия контекст тези инструменти следва да се използват за *представяне на бюджетните алтернативи*, а следователно и на оценките на СВР за тези алтернативи.

Идеята за рационалния избор при вземането на бюджетното решение е в контекста на **теорията на рационалността**. *Концепцията за рационален избор чрез максимизация на полезността* в условия на неопределеност е в основата на теорията на рационалните очаквания [14] и теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн.

Теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн се предлага като основа за *определяне предпочитанията на вземащите решение* (ИД или съвет на ръководителите) по отношение на бюджетните алтернативи. Предпочитанията се описват чрез йерархична структура от функции на полезност по фон Нойман - Моргенщерн на СВР, наричани функции на полезност. Функциите на полезност отразяват отношението към риска и рационалните предпочитания на СВР в условия на неопределеност (виж [15]). Приложението на теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн в настоящия контекст предполага:

- Удовлетворяване на ограничителните условия, за които е валидна теорията;
- Подкрепа за становището на Сейвидж относно приложимостта на концепциите за вземане на решение от теорията на решенията, използваща обективно генерирани вероятностни разпределения (в т. ч. и теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн), към субективни вероятностни разпределения [16].

Комбинацията на трите теории за вземане на бюджетно решение в организацията предполага разработване на съответстваща методика. Такава методика е **методиката за определяне на функциите на полезност**, описана в [17]. Методиката се състои в дейности по извеждане на функциите на полезност на СВР, които функции имат определен (в математическо отношение) характер и последващ избор измежду размити триъгълни оценки на полезност. Размитите оценки се получават след заместване на алтернативите, представени чрез размити триъгълни числа в определените функции на полезност. В настоящия контекст методиката е подходяща за приложение при **вземане на индивидуално бюджетно решение** от ИД на организацията.

Проблемите на груповото вземане на бюджетно решение не са разработени в научната литература към настоящия момент. В контекста на предложените в статията концепции и инструменти, авторът на статията предлага **няколко подхода за вземане на групово бюджетно решение**:

- Групова оценка за всяка бюджетна алтернатива, формирана чрез сечение (виж [13; 56]) на индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за всички инструменти на теорията на размитите подмножества);

- Групова очаквана оценка за полезност на всяка бюджетна алтернатива (виж [15]), формирана чрез експертон на индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за всички инструменти на теорията на размитите подмножества);
- Средна аритметична размита оценка за полезност на всяка бюджетна алтернатива (виж [13; 206]), получена чрез индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за размитите числа);
- Съвместно скалиране (виж [17]) на определените функции на полезност на членовете на съвета на ръководителите по обобщения критерий за бюджетното решение и последващо заместване на бюджетните алтернативи в резултативната групова функция на полезност по този критерий;
- Съвместно скалиране на определените функции на полезност на членовете на съвета на ръководителите по съставните критерии за бюджетното решение, последващо заместване на елементите от бюджетните алтернативи в резултативните групови функции на полезност по тези критерии и агрегиране на получените резултати.

5. Заключение

Статията представя концепция за бюджетно решение в организацията. Концепцията предлага авторска трактовка за същността на бюджетното решение, субектите, подходите и инструментите за неговото вземане в организацията.

Акцентът на статията е поставен върху различията между индивидуалното и груповото вземане на бюджетно решение в организацията.

По мнение на автора ѝ, концепцията може да се използва като основа за разработване на методика за вземане на групово бюджетно решение в организацията.

Литература:

- [1] Rayburn, L. Gayle, Principles of Cost Accounting. Using A Cost Management Approach, IRWIN, Boston, 1989.
- [2] Ламбовска, М., Бюджетно управление на стопанската организация, “Екс-прес”, Габрово, 2015.
- [3] Куртева, Г., *Бюджетирането – ефективен управленски инструмент за реализация на стратегическите цели на предприятието*, “Бизнес посоки”, БСУ, бр. 2, 2015, с. 83-86, <http://www.bfu.bg/uploads/pages/biznes-posoki-broi-2-2015.pdf>.
- [4] Anthony Robert N., Welsch, Glenn A., Fundamentals of Management Accounting, IRWIN, III ed., 1977.
- [5] Deakin, Edward B., Maher, Michael W., Cost Accounting. IRWIN, Illinois, 1987.
- [6] 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
- [7] Тодорова, Д., *Бъдеще, базирано върху знанието*, “Професионално образование”, МОН, бр. 5, 2012, С., с. 411-412, <http://www.azbuki.bg/editions/journals/professional/contents/voceducont052012>.
- [8] Bendrey, M., Hussey, R., West, C., Accounting and Finance for Business Students A combined Textbook, Course Manual and Workbook, DP Publications, London, 1990.
- [9] Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, McGraw - Hill, USA, 1997.
- [10] Arnold, J., Hope, T., Accounting for Management Decisions, 2nd ed., Prentice-Hall, 1990.
- [11] Harper, W., Management Accounting, Longman, Singapore, 1989.

- [12] Engler, C., *Managerial Accounting*, 2-nd ed., IRWIN, Boston, USA, 1990.
- [13] Кофман, А., Алуха Хил, Х., Введение теории нечётких множеств в управлении предприятиями, Высшая школа, Минск, 1992.
- [14] Nau, Robert, *Assumptions of Rational Expectation Theory*, www.trinp.org
- [15] Кини, Р., Райфа, Х., Принятия решений при многих критериях: Предпочтения и Замещения, Радио и связь, Москва, 1981.
- [16] Savage, Leonard J., *The foundation of Statistics*, N. Y., John Wiley, 1954.
- [17] Ламбовска, М., *Определяне на функциите на полезност*, Научни трудове на УНСС, т.1/ 2002, УНСС, София, с. 99-136.

A CONCEPT OF BUDGETARY DECISION IN THE ORGANIZATION

Maya Lambovska
mlambovska@abv.bg

University of National and World Economy, Department "Management"
Sofia, Students' town "Hristo Botev"
BULGARIA

Key words: *budgetary planning, decision, organization*

Abstract: *A concept of budgetary decision in the organization is presented in this article. The accent of the article is put on differences between the individual budgetary decision and the group one. The article is worked out in three parts. The author's idea of budgetary decision is clarified in the first part of the article. Subjects of budgetary decisions and approaches to budgetary decision-making in the organization are described in the second part. Third part is devoted to the budgetary decision-making tools.*