

## СИЛУЕТЪТ НА БЮДЖЕТИРАНЕТО В СИСТЕМАТА ЗА ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ

Евгений Стоянов

## THE SILHOUETTE OF BUDGETING IN THE SYSTEM FOR INTERNAL CONTROL

Evgeniy Stojanov

**Резюме:** *Материалът разглежда ефекта от успешното бюджетирание. Резултатите от този процес оказват влияние върху цялостното развитие на съвременната организация. Установената връзка между бюджетния процес и организационните системи намира отражение и върху вътрешния контрол. В този смисъл бюджетния процес се превръща в активна контролна рамка или основен елемент от системата за вътрешен контрол.*

**Ключови думи:** *бюджет, бюджетен процес, вътрешен контрол.*

**Abstract:** *The material examines the effect of successful budgeting. The results of this process exert influence on the overall development of the contemporary organization. The established connection between the budgeting process and the organizational systems has an impact on the internal control as well. In this sense the budgeting process turns to an active control frame or a basic element of the system for internal control.*

**Key words:** *budget, budgeting process, internal control.*

Цел на материала е да докаже, че бюджета, бюджетния контрол и вътрешния контрол са активен и цялостен, ефективен, контролен механизъм. Поставените задачи, поетапно разкриват приемственост и последователност по отношение на контролно въздействие в бюджетирането, бюджетно-контролния и вътрешно-контролния процес. Приложените методи имат предимно аналитичен характер.

От Втората световна война насам промишлеността е подложена на огромна технологична промяна и повечето организации са увеличили мащабите си и са усложнили структурата си. Модерните технологии и производствени процеси водят до нови изисквания към системите за управленски контрол на компаниите. Финансовите критерии илюстрират резултатите от вече взети решения, но не са адекватно ръководство за дългосрочно стратегическо развитие. Много хора осъзнават, че за да бъде конкурентноспособна една компания, тя се нуждае от по-пълна информация за различните аспекти на своя бизнес. В твърде сложната икономическа обстановка, както в научните, така и в консултантските среди, все по-често се обсъжда въпроса за възможностите, които биха гарантирали ефективно организационно развитие.

Контролираното организационно развитие за всяка организация е специфичен акт и на създаване и на оповестяване. Поради високата динамика на икономическата действителност в определени направления става все по-хазартно да се оповестява стратегия. Може да се каже, че времевия хоризонт на плана и моделираната стратегия

стават все по-разтегливо понятие. Едни организации възплъщават своята стратегия в Балансирани карти от показатели. Други използват за тази цел изпитаните методи на бюджетирание, като считат за заявена стратегия употребата на оповестени бюджетни рамки [1]. Но както обикновено става всяка световна икономическа криза провокира научната мисъл да формира нови образци и модели на организационно поведение и развитие. В наши дни може би този подход е реален при консолидирането на споменатите вече технологии и представящите ги концептуални модели.

Принципите на бюджетно управление са окончателно уточнени в периода 40-60-те години на XX-ти век. В началото на този период бюджетирането функционално е ангажирано най-вече с планиране и разпределение на ресурси, контрол на разходите при производството, насочено към удовлетворяването на нуждите на следвоенните пазари. Тук е редно да се отбележи, че стратегическото планиране в този етап се диференцира като самостоятелна управленска област. Именно за това въпросът за конкретен способ по обвързване на бюджетирание и стратегия не възниква на този етап. Но сега икономическите условия са коренно различни, ситуацията е променена-модерните организации са заинтересовани от създаването на система за бюджетирание, която да отразява корпоративната стратегия.

За използваната система на бюджетно управление може да се каже, че има няколко характеристики. Първо. Тя реализира системен подход при организационно управление и контрол. Второ. Тази система балансирано обхваща четирите фази на управленския процес – планиране, организиране, мотивиране и контрол, макар да е истина, че на практика такъв пълен обхват в чист вид почти не се среща. Трето. Коментираната система реализира жизнено важните функции при управление на съвременната организация: определяне на задачи, планиране на ресурси, оценка на организационната дейност и контрол на изпълнението. Като цяло може да се обобщи, че бюджетирание решава тактическите въпроси по същество, без да засяга сериозно организационната стратегия и нейни компоненти. Поради това, че добро бюджетирание се наблюдава предимно в публичния сектор по отношение на контрола може да се добави, че бюджетите се използват като контролен механизъм от законодателите спрямо изпълнителната власт, а също и самата изпълнителна власт спрямо административната, целенасочено и системно за реализиране на ефективен вътрешен контрол.

Като известно изключение се възприема утвърждаването на бюджетната рамка. При експонирането на полифункционалната същност на бюджетите и процеса по тяхното създаване се задълбочава необходимостта от реформи, съответстващи на новите условия [2]. В центъра на внимание на тези реформи стои развитието на скритата двупластова насоченост на процеса по бюджетирание. Макар в общ план процесът да доминира с оперативно-тактическа насоченост, детайлният му анализ констатира увеличаване на стратегическа обвързаност на всяко планирано значение за всеки показател. Тази тенденция предопределя и промени в бюджетно-контролния процес.

До началото на 80-те години краткосрочното планиране приоритетно участва в процеса на бюджетирание пред слабо застъпеното средносрочното планиране. Рядко могат да бъдат регистрирани показатели със стратегическа ориентация. Строгото диференциране на краткосрочното и дългосрочното планиране определя и тяхното абсолютно самостоятелно развитие. Този дисбаланс в отношенията между различните видове планиране обуславя констатираните деформации в бюджетите като универсални инструменти за управленски контрол. Игнорирането на регистрираните недостатъци в процеса на бюджетирание се осъществява чрез актуализиране на плановия процес на база консолидиране на познатите видове и форми на планиране.

Бизнес-планирането съпровожда средносрочното планиране с неоглям брой ключови показатели и техните стойности обикновено са за среден по продължител-

ност период от време /3-5 години/. Показателите на бизнес-планирането за първата година, произлизащи от тези за текущата година формират “бюджетните рамки” [3], предоставящи възможност за планиране на бюджети за 3 годишен период. В тази посока на мислене контролът върху бюджетирането измества своята тежест в посока стратегия на поведение. В обратен ред връзката между стратегия и бюджет, стратегическо планиране и бюджетиране е една съдържателно обновена процедура, в основата на която стои ефективният анализ, осъществяващ плавния преход от стратегия на високо ниво до създаването на бюджет. На принципа на детайлизация, контролът от стратегическо достига и до операционно ниво на стойностната метрификация. Така може да се възприеме, че се създава гъвкав преход в управленската мисъл и свързаните с нея системите за управленски контрол, в които от стратегическата си директория контролът измества акцентите си в посока към конкретни финансови резултати.

След 60-те години на ХХ-ти век се наблюдава сериозно натрупване на решения и технологии за организационно усъвършенстване, които предполагат преосмисляне на функциите на всички организационни системи в това число управленски и контролни. Фундаменталният научен подход за разглеждането на системата за управленски контрол като съвкупност от елементите предмет, обекти, субекти и инструментариум, връзките и взаимодействията между тях, съхранява своето основополагащо значение в научните изследвания. Същевременно нараства ролята на научните и практико-приложни изследвания, които са целенасочени към отделни аспекти и направления в развитието на структурата на системите за управленски контрол. Това надгражда съществуващите схващания за тези системи като системи с предимно оперативна производствено-технологична насоченост, които имат за предмет изключително материалните параметри на функциониране на организациите. Водещо значение като степен на теоритична разработеност и практическа приложимост от периода имат системите за бюджетен контрол, осигуряващи оперативно-тактическото управление.

Най-общо неговата реализация е пряко ангажирана с дейността на центровете на отговорност, като основна причина за това е факта, че тези центрове формират, актуализират и насочват бюджетите в конкретна насока. В този процес важно значение придобива критичния анализ на причините за регистрирани различия между бюджетните и фактическите стойности по всяка статия при вписванията в тях, провокиращи обвързването на възникващи алтернативи с нови решения. Внасянето на предложения за корекции в новите бюджети са резултат от генериращите идеи, възникнали в процеса по реализиране на бюджетен контрол.

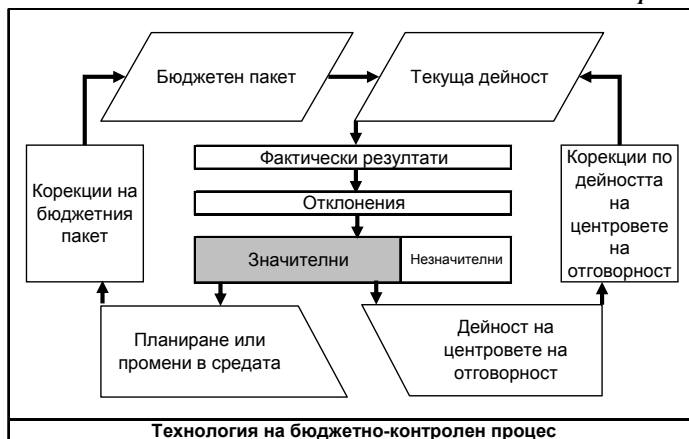
Анализът на неговата функция и същностна характеристика е немислим за реализация без да се отдели внимание на неговото позициониране, както в системата за финансов контрол, така и в бюджетния процес. Недопустимо е да се осмисли целостта на финансовата дейност на съвременните организации, без да се отдели внимание на ролята на бюджетите и останалите образци с регистрационно-аналитичен характер, както и на контрола върху тяхното реализиране. В този ред на мисли може да се отрази една съществена характеристика на бюджетния контрол, като обособен вид финансов контрол, а като значимост и позиция в общата система на управленски контрол, като съществена част от една функция измежду многото видове контрол в организацията, като един подвид на финансовия аспект в системата за управленски контрол, като ярък израз на властта[4] да се управлява финансовата политика на организацията.

Най-същественото от бюджетния контрол може да се открие в бюджетния контролен процес. Бюджетно-контролният процес стартира с приключването на текущата дейност за конкретен период. Моментът, в който бюджетния период се превърне в отчетен започва бюджетно-контролният процес. В този ред на мисли обект на бюджетния

контрол е отчетната дейност на центрoвете на отговорност за отчетния период. Опитите за формулиране на процеса на бюджетен контрол продължават поради еволюцията на концепциите за развитие и усъвършенстване. По-общо той може да се дефинира като аналитичен процес с основен оценъчен момент върху резултатите от дейността на организацията и обособените ѝ центрoве на отговорност за конкретен отчетен период с помощта на стандартите от процеса на бюджетирание за същия период. Отклонения се анализират и в зависимост от степента на значимостта и причинността им и се реагира адекватно. Съществена характеристика на този процес е неговия непрекъснат, циклично повтарящ се характер. Ограничителните маркери на процеса са обратните връзки. Тяхната ефективност по отношение на обмена на информация и адекватност на реакции индикира и друга функционална характеристика на процеса на бюджетен контрол – неговия отворен характер по отношение на средата.

В анализа на корективните действия, реализирани чрез обратна връзка, се очертава конкретна двуплановост. Единият план за реализация е оказването на корективни въздействия върху дейностите на центрoвете на отговорност, или това е обратна връзка от субективен характер, ангажирана с текущата дейност. При другия план на развитие на обратната връзка говорим за чисто обективен характер. Тя се реализира от бюджетния контрол в посока процеса на бюджетирание. Корективните действия се насочват към бюджетния пакет при условие, че пакетът не е реализиран и бюджетния период не е изтекъл. Тази обратна връзка фиксира края на цикъла в процеса на бюджетно управление. Резултатите от бюджетния контролен процес се свързват с: установяване на отклонения в дейността на центрoвете на отговорност, класифициране по видове, причинно-следствен анализ, отчитане на резултати и провеждане на адекватни корективни действия.

фиг.1



Реализацията на функционално издържан и структурно утвърден процес на бюджетен контрол е регламентирана от основните принципи, залегнали в концепцията за неговото развитие. Макар да има противоречиви мнения относно количеството принципи и спецификата на тяхната същност характеристиките на процеса на бюджетен контрол са фактора, който предопределя формулирането и реда им, съобразявайки се с тяхната тежест и приложимост. Обособяват се две групи [5] принципи според

своята обективна конкретност: група принципи, отнасящи се до самия процес за бюджетно управление като технология и група принципи, насочени върху връзката между ефективната дейност на централите на отговорност и самия процес. Изхождайки от закономерностите по реализацията на пълен контрол, съобразявайки се със спецификата на неговата бюджетна форма се структурира процес, обхващащ пет логически подредени процедури: по отчитане на резултати от дейността, по регистриране на бюджетни отклонения, по анализ на отклонения за периода на отчитане, по оценяване на дейността по центрове на отговорност и на последно място тази по ответни реакции.

Макар и доказани като неизменно присъстващи в развитието на съвременната организация бюджетния процес и съпътстващия го контрол са все по-недостатъчни, а развитието чрез тях немислимо без консолидирането им с други активни форми и методи на управление и контрол. В този ред на мисли една от тях е вътрешния контрол. Предпоставките за динамиката в утвърждаването му притежават приоритетен социален характер. Независимо от формата си на съществуване и регистрация по Търговския закон всяка организация възниква и се развива, задоволявайки нуждите на част от обществото. Пряко или косвено броят субектите, придобиващи характеристики на заинтересованите страни става все по-голям.

Въпреки своето интензивно развитие икономическата наука и по-конкретно науката за управлението, по отношение на контрола и в частност внимание на вътрешния контрол е отделено сравнително късно, или съвсем скоро, едва в края на ХХ-ти век. Попадайки във фокуса на внимание вътрешният контрол провокира разработването на Интегрирана рамка за вътрешен контрол (Модел за вътрешен контрол на КОСО<sup>1</sup>) през 1992 година. Този акт създава условия за утвърждаването на вътрешния контрол като обществено значима контролна изява. Подетата инициатива намира израз на световно равнище в Указанията на ИНТОСАЙ<sup>2</sup> за прилагане на стандарти за вътрешен контрол в публичния сектор, а на национално в Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор[6].

Като цяло Република България има добри традиции и опит в областта на контрола и някой от изискванията на Закона се прилагат в организациите от публичния сектор. Пример за това са утвърдени правила и процедури, за управление на човешките ресурси, организацията на счетоводството, документирани и документооборота, предварителния контрол и др. наред с това Законът въвежда нова терминология, принципи и изисквания, които се прилагат в страните на ЕС. Възприема се ново тълкуване на вътрешния контрол, като интегрирана рамка, включваща пет взаимосвързани елемента: контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация и мониторинг. По този начин Законът въвежда актуално определение за вътрешен контрол, според което контролът не се изчерпва само с финансовия, а се прилага към всички аспекти от организационната дейност.

За анализът на вътрешния контрол е нужно да се направят две уточнения, които имат съществена значимост в неговото разбиране и тълкуване и са залегнали в Закона.

1. Поради пълна съгласуваност с Рамката на КОСО и Указанията на ИНТОСАЙ за прилагани стандарти в цялото изложение изразите Финансово управление и контрол и вътрешен контрол се възприемат като синоними.

2. По смисъла на Закона организации от публичния сектор са: организации, разпоредящи се със средства от държавния бюджет, с извънбюджетни средства, със средства от общинските бюджети, със средства гарантирани от Република България,

<sup>1</sup> КОСО – Комитет за спонсориране на комисията Трейдудей (одитори и счетоводители).

<sup>2</sup> ИНТОСАЙ – Международна организация на върховните одитни институции.

със средства по фондове и програми от ЕС, Търговски дружества и държавни предприятия по Търговския закон, както и други организации, разпореждащи се с публични средства по силата на нормативен акт. Съгласно нормативната база и след направените разяснения се възприема, че вътрешният контрол е цялостен процес, интегриран в организационните дейности, осъществяван от ръководители и служители на организациите. Той се реализира чрез контролна система, включваща политики и процедури, въведени от ръководството на организациите, с цел да се осигури разумна увереност, че целите на организациите са постигнати чрез:

- съответствие със законодателството, вътрешните актове и договори;
- надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация;
- икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите;
- опазване на активите и информацията.

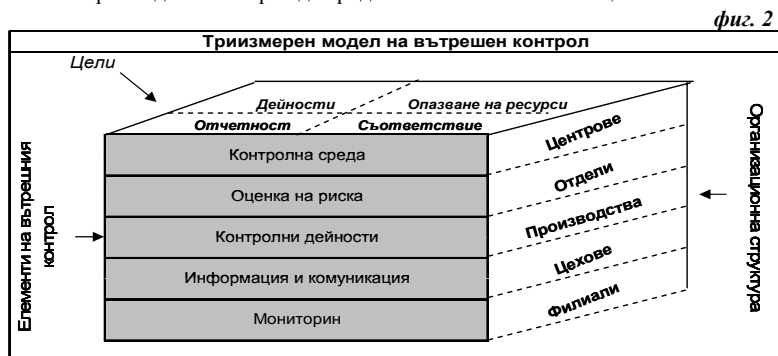
Приложената дефиниция на вътрешния контрол провокира размисли в два аспекта: Първо. Участието на ръководителите на организации е свързано с управленската отговорност, която според Закона е задължението им да осъществяват всяко действие, спазвайки принципите на добро финансово управление, законосъобразност и прозрачност, включително да се отчетат за действията си и резултатите от тях пред тези, които са им делегирали правомощия по управленската отговорност. Второ. Въвеждането на понятието “разумна увереност” разкрива нещо твърде съществено, че несигурността и риска са свързани с бъдещето, което никой не може да гарантира. Възможно е също така факторите извън контрола и сферата на влияние на организацията да окажат влияние върху способността ѝ да постигне целите си. Тази разумна увереност признава, че разходите за вътрешен контрол не трябва да надвишават ползите от него [7].

Реализацията на вътрешния контрол е свързана с процес, който е цялостно осмислен и организиран, като в него се преплитат всички дейности в организацията и трябва непрекъснато да се адаптира към промените в самата организация. Без значение колко добре е структуриран, организиран и управляван този процес, вътрешният контрол не може да предостави на ръководството пълна гаранция и абсолютна увереност по отношение на постигането на целите на организацията и реализацията на заявените стратегии. Реално възможността да се получи пълна и абсолютна увереност е ограничена от някои фактори като ниво на рискове и баланс между разходи и ползи от вътрешния контрол. Поради тези причини е необходимо да се търси разумната граница на обосноваваната увереност. Всяка публична структура е създадена с определена мисия и следва да има специфични стратегически и оперативни цели. Мениджмънтът е упълномощен с дефинирането и постигането на тези цели, като управлява рисковете и изгражда адекватен на условия и необходимост вътрешен контрол. Той осигурява разумна увереност, че конкретните цели ще предпоставят висока степен на реализация.

Съществува функционална зависимост между организационните цели и елементите на вътрешния контрол, т.е. те са взаимно обосновани, допълват се и се отнасят не само към цялата организация, но и към нейните отделни звена, дейности и процеси (фиг. 2). Градивните елементи като цяло имат висока приложимост и универсален характер, що се касае до организациите от публичния сектор. Ръководството на всяка организация прилага индивидуален подход при употребата на елементите на вътрешния контрол съобразно отрасловата принадлежност, дейност, процеси и други особености. Подходът е съобразен със законодателството и най-вече със съотношението между ползите и разходите по въвеждането на контролните дейности и мероприятия.

Всичко написаното провокира структурирането на следните обобщаващи изводи:

Първо. Реализацията на бюджетирането в логически осмислен и организиран процес продължава да бъде активен метод на организационен контрол, осъществяван по повод на дейности и операции. Този акт създава възможност организационното развитие и провеждания контрол да придобиват все по-голяма социална значимост.



Второ. Еволюцията в бюджетния процес и организационното усъвършенстване е немислима без адекватен бюджетен контрол. В оперативен план няма по-ефективен измерител от финансовия резултат, т.е. при трансформирането на идеите в продукти и услуги финансовото измерване доказва баланса между управление и контрол в този процес. От друга страна без този контрол е по-трудно да се създадат предпоставки за изграждане на единна система за управленски контрол [8].

Трето. Бюджетът и съпътстващия го контрол са нужни условия с факторно влияние, които предпоставят утвърждаването и развитието на вътрешния контрол. Изградената по тази логика контролна система вдъхва на самата организация и на обществото нужната достатъчна увереност, че поставените цели и обявените стратегии ще бъдат реализирани, а интересите подобаващо задоволени.

### Библиография:

1. Динев М., Контрол в социалното управление, С., 1999, с.121;
2. Захариев Ел., Хр. Сирашки, Управление на предприятието, Абагар, ВТ, 2003, с.191;
3. Хруцкий В.( с колективом), Внутрифирменное бюджетирование, М., 2002, с. 92;
4. Симеонов О., Концептуални аспекти на съвременното развитие на управленския контрол, С., 2010, с.69;
5. Кочерин Е., Основы государственного и управленческого контроля, М., 2001, с.77;
6. Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор;
7. Стоянов Е., Финансов контрол, Б., 2010, с.76;
8. Стоянов Е., Алтернативи в моделното консолидиране при изграждане на единна организационна система за управленски контрол, сп.Икономически алтернативи, 2010/2, с. 99;

### За контакти:

Колеж по икономика и администрация  
Пловдив 4000, Бул."Кукленско шосе" №13  
Евгений Стоянов - доцент, доктор,  
evg\_stojanov @ abv.bg; тел. 032 622 522