



Преглед на българската научна литература относно анализ на бюджетните отклонения в предприятието: концепции и инструментариум

Румен Домбашов*

Увод

Бюджетът е ключов инструмент за постигане на стратегическите организационни цели и управление на представянето на предприятието. Анализът на бюджета предоставя възможност за своевременно адаптиране на бюджетните показатели, като система от динамично променящи се целеви стойности, към динамично променящата се среда. В тази връзка измерването и анализа на бюджетните отклонения е неизменна част от бюджетното управление. От друга страна развитието на технологиите позволяват генериране на фактически данни в (почти) реално време. Именно това е съществено предизвикателство, което изисква изследване на концепциите и инструментариума за своевременно измерване и анализ на бюджетните отклонения.

Процедурата по анализ на бюджетните отклонения е част от бюджетния контролен процес, която обхваща: отчитане на резултатите от дейността на предприятието, определяне на бюджетните отклонения, анализ на отклоненията за отчетния период, оценяване на

дейността на централите за отговорности и реакция (Ламбовска, 2005).

Целта на тази статия е да се извърши систематичен преглед на българската научна литература, индексирани в базата данни Google Scholar, относно използваните концепции и инструментариум за анализ на бюджетните отклонения в предприятието, за периода 2010г. - 2024г. В методологическо отношение прегледът се основава на методологията PRISMA (Moher et al., 2009) и използва структуриран подход.

Формулиран е следният изследователски въпрос (ИВ):

ИВ Какви концепции и инструментариум са известни в българската научна литература за анализ на бюджетните отклонения в предприятието?

Статията е разработена в три части. Методологията на прегледа е представена в първата част. Втората описва систематизираните резултати и кратко описание. В третата част е направена кратка дискусия по поставения изследователски въпрос.

1. МЕТОДОЛОГИЯ НА ПРЕГЛЕДА

Търсенето в научната база данни Google Scholar в настоящата статия е проведено съгласно препоръките на Moher et al. (2009). Извършен е систематичен преглед на научни публикации на български език, за период 2010г. - 2024г. Съгласно предоставените възможности на тази база данни, са зададени следните фрази за разширено търсене:

- С всички думи: бюджетн* отклонени*
- С точната фраза: анализ
- С поне една от думите: методи, подходи,

инструментариум

В резултат на така зададените ограничения на търсене са открити 191 научни публикации. След преглед по резюме и съдържание са елиминирани записи, които не са свързани с темата на настоящия преглед, които са извън целта му и без отворен достъп. Наборът от използвани източници е сведен до тринадесет.

* гл. ас. д-р Румен Домбашов
УНСС, Катедра „Управление“



2. РЕЗУЛТАТИ

Резултатите от проведения систематичен преглед на българската научна литература относно използваните концепции и инструментариум за анализ на бюджетните отклонения в бюджетния контролен процес са следните:

Концепции за анализ на отклоненията на центровете на отговорности се откриват в четири източника: (Ламбовска, 2011), (Александров, 2020), (Илиев, 2021), (Йоловски, 2022);

Методика и модели за изграждане на система от показатели за бюджетен контрол: (Къделкова, 2012);

Два източника използват подходи: (Георгиев, 2015), (Димитрова, 2019).

Два източника разглеждат методи: (Къделкова, 2012), (Митев, 2008).

Една съвременна концепция, приложима за неопределена динамична среда, се основава на комплексен инструментариум, като управленската теория на измерването, теорията на размитите множества и теорията на размитата логика (Ламбовска, 2011). Авторския подход включва трансформация на бюджетните отклонения, представени с размити подмножества, в бюджетни отклонения, описани с размити числа (Ламбовска, 2011). Разглежданата концепция използва три лингвистични променливи: две входящи („характер на общо недопустимо отклонение на център на отговорности” и „значимост на общо недопустимо отклонение на център на отговорности”) и една резултативна („оценка за постиженията на център на отговорности”) (Ламбовска, 2011). Първата входяща променлива показва дали общото отклонението е благоприятно (желателно), или е неблагоприятно (нежелателно). Втората входяща променлива определя значимостта на общото недопустимо отклонение на центъра на отговорности. Според автора на разглежданата концепция, значимо отклонение в контекста на бюджетното управление е това отклонение, което представлява риск за постигане на годишните цели (Ламбовска, 2011).

Друга съвременна концепция е

контролингът, който анализира стойностни показатели в изградена информационна система, като дава обективна оценка за състоянието им и възможността за вземане на адекватни управленски решения, базирани на съвременни научни модели в условия на пандемия и неопределеност (Александров, 2020). Контролингът обединява в единна и цялостна концепция икономическия анализ, планирането, управленската отчетност и мениджмънта и е насочен към постигане на целите на всяка организация (Илиев, 2021). Според същия автор в основата на управлението на отклоненията е ABC (Activity-Based Costing) анализа, който представлява счетоводен метод, използван да конкретизира разходи за всяка дейност, която влиза в производство. В този смисъл контролинга е съвкупност от информационни, математически и организационни модели, чрез които се подпомага анализа и своевременното отстраняване на възникнали отклонения на фактическите от планираните резултати (Илиев, 2021).

В най-съвременните виждания, кайзен концепцията се разглежда като методика за установяване, изграждане и усъвършенстване на потоци на добавена стойност (Йоловски, 2022). "Кайзен" е японска философия за непрекъснато усъвършенстване, която се стреми към постоянно подобряване на процесите и намаляване на разходите. При съчетаване на принципите на тази концепция за постигане на по-ефективно управление на разходите и ABC (Activity-Based Costing) анализа, могат да проследяват източниците на отклонения в бюджета и да се предприемат стъпки за тяхното коригиране, като стремежът е към постоянно намаляване на разходите и подобряване на процесите.

Според някои български автори, анализът на отклоненията в дейността на предприятията е преди всичко анализ на факторни влияния. Моделът на системата от показатели за бюджетен контрол се основава на предварителна аналитична обработка на бюджетна и отчетна икономическа информация за дейността на предприятието, която обхваща съвкупност от методически правила и принципи, количествени методи (техники), алгоритми и процедури за изследване на



релевантни връзки и зависимости (Къделкова, 2012). Изборът на метод за анализ се обуславя от характера на изследваните показатели, определената структура на системата и прилаганият технологичен модел (Къделкова, 2012). Такива модели са:

А. Методът на верижните замествания, който измерва индивидуалното влияние на факторни показатели върху изменението на резултативния показател при наличие на аналитична зависимост между тях. Подходът на верижните замествания се свежда до построяване на факторни вериги, чрез последователно заместване на бюджетните стойности на участващите фактори с отчетните (Митев, 2008);

В. Методът на абсолютните разлики дава възможност да се следи изменението на отделните фактори, при неизменност на останалите.

С. Метод на хоризонталния и вертикалния анализ Хоризонталният анализ онагледява измененията в отделни бюджетни показатели, чрез построяване на аналитични таблици, в които абсолютните показатели се допълват с относителните изменения за бюджетния период. Вертикалният анализ проследява структурата на дейностите и представлява анализ на стойностите на основните показатели за бюджетния период.

Така описаните модели са адаптирани в последващите подходи, създавайки по-цялостна методологическа рамка. Един от тези подходи е модифицирания подход, според който анализът на бюджетните отклонения в дейността на предприятията би могъл да се разглежда също в контекста на анализ на факторни влияния. Според този подход, при анализа на отклоненията, към даден център на отговорност следва да се отнесат онези ключови фактори, върху които ръководството на центъра (предприятие, дейност или звено) може да оказва съществено влияние (Георгиев, 2015). Съгласно методологията на този подход, посредством IMP (Income multiplier profile) се измерва въздействието на отделни фактори върху финансовия резултат при константно относително изменение на всеки един от тях. При разработване на подхода се използват стандартизирани оперативен и спомагателни отчети (детайлни справки), основаващи се на

концепцията за анализ по центрове на отговорност. Необходимо е отчетът да се модифицира, като се въведе разграничаване на приходите и разходите по оперативни и неоперативни звена, съгласно концепцията за анализ по центрове на отговорност.

Друг такъв подход е подходът на анализ на отклоненията, фокусиран върху последващи управленски решения, който предполага по-подробен анализ на влиянието на различни отклонения между реални и бюджетни значения на бизнес параметрите върху крайния измерител на ефективността на бизнеса (Димитрова, 2019). Подходът се основава на метода на факторния анализ, който предполага изучаване влиянието на всеки отделен фактор върху резултативния показател. За целта е необходимо да се извърши многократно преизчисляване на бюджета за всеки отделно действащ фактор, при условие че този параметър е приел стойността, наблюдавана при фактическото изпълнение на бюджета.

При анализът на отклоненията в условия на неопределеност е характерно, че всички бюджетни параметри, подлежащи на отклонение (като цени, обеми, разходи, приходи и др.), се признават с неопределено значение и са зададени под формата на интервали на несигурност (с минимално и максимално значение на параметъра) (Димитрова, 2019). В този случай резултативната величина може да се оцени със статистическо моделиране на множеството входни параметри, като се конструира интервал на несигурност за крайната резултативна величина. На база на достатъчно големия брой „действителни“ (всъщност симулирани) стойности на получените параметри може да се вземе своевременно управленско решение. В условия на неопределеност, могат да се прилагат и методите на сравнителния анализ – позволяващ сравнения с конкурентни компании (Димитрова, 2019).

3. ДИСКУСИЯ

Анализът на бюджетните отклонения има за цел да се изяснят причините които са ги породили, за да се вземат своевременно управленски решения. Процедурата по анализ на бюджетните отклонения е част от бюджетния



контролен процес, която обхваща: отчитане на резултатите от дейността на предприятието, определяне на бюджетните отклонения, анализ на отклоненията за отчетния период, оценяване на дейността на центровете за отговорности и реакция (Ламбовска, 2005). Систематизираните по видове отклонения са продукт на процедурата по анализ на отклоненията (Ламбовска, 2005). Според същия автор дейностите от процедурата включват: разделяне на недопустимите отклонения на планови и оперативни; изследване на причините за недопустимите отклонения; отчитане на връзките между тях и акумулиране на бюджетните отклонения по видове и по центрове за отговорности (ЦО).

Според повечето автори, на анализ подлежат само значимите бюджетни отклонения. Значимостта се свързва с количествена оценка за величината и посоката на отклоненията от предварително дефинираните бюджети. Класифицирането на отклоненията на допустими и недопустими се базира на тяхната значимост. Оценката за тяхната значимост до голяма степен е субективна (Ламбовска, 2016).

От друга страна, от съществено значение е вземане на корективни управленски решения относно нежелателните отклонения. В тази връзка, когато са налице отклонения с неконтролируем характер, корективни действия трябва да са насочени към усъвършенстване на бюджетните процедури. При отклоненията с контролируем характер е необходимо да се изследват причините, които са ги предизвикали и да се предприемат корективни действия в рамките на центровете за отговорности (Димов, 2013).

Въпросът за методите, чрез които се изчисляват и респективно описват недопустимите отклонения, е изключително сложен. Най-общо методите се разделят на експертни и статистически (Ламбовска, 2016), като избора на методи зависи от редица ограничителни условия. Съгласно тази методика, избора на методи и разделянето на бюджетните отклоненията на планови и оперативни, се извършват от управленския консултант (контролер). Неговата дейност намира израз в три ключови направления - регистриране на отклоненията от плана, анализ

на тези отклонения, чрез използване на подходящ инструментариум и предоставяне на информация за вземането на своевременни управленски решения (Куртева, 2019).

Заключение

В настоящата статия е извършен систематичен преглед на българската научна литература, индексирани в научната база данни Google Scholar, за периода 2010 г. - 2024 г., относно прилагания инструментариум за анализ на бюджетните отклонения в предприятието. В методологическо отношение е използван структуриран подход, основан на методологията PRISMA.

Резултатите от прегледа показват, че съвременните управленски теории относно анализа на бюджетните отклонения се базират на концепции като контролинг и концепция, базирана на инструменти от теорията на размитите множества и теорията на размитата логика. Относно разглежданите подходи, проучването показва, че анализът на отклоненията е преди всичко анализ на факторни влияния. Бюджетна методика изградена върху кайзен концепцията, също би могла да се прилага при анализа на бюджетните отклонения.

Настоящото изследване има теоретичен характер. Авторът на статията, споделя схващането, че е необходимо използвания инструментариум за анализ на бюджетните отклонения да се обвърже по-тясно със системите за управленски контрол в качеството им на комплексна информационна база на предприятието (Ангелова, 2022).

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Александров, Е. (2020). Финансовият контролинг в условията на криза. *Годишен алманах "Научни изследвания на докторанти"*, (16), 615-623.
2. Ангелова, А. (2022). Ролята и значението на системите за управленски контрол в съвременния свят. In *Икономиката на България и Европейския съюз: иновации и трансформация: Седемнадесета международна научна конференция на*



младите учени: Сборник с доклади (pp. 236-244). Университет за национално и световно стопанство (УНСС).

3. Георгиев, Д. К. (2015). Изготвяне на система от профили на мултипликаторите на финансовия резултат в хотелиерството. *Електронно списание „Диалог“*, (1), 27-43

4. Димитрова, Р. (2019). Контрол върху изпълнението на бюджета на предприятието. *Годишник Икономика и бизнес*, 4(1), 89-100.

5. Димов, С. (2013). Съвременни аспекти на бюджетирането на бъдещи финансови потоци (теоретични подходи и емпирично изследване). *Годишник на Бургаски свободен университет*, 29(1), 74-103.

6. Илиев, П. (2021). Контролингът в управлението на финансовия сектор.

7. Йоловски, Дж. (2022) Кайзен концепцията като основа за съвременна бюджетна методика. In *Икономиката на България и Европейския съюз: финанси, счетоводство, финансов контрол* (pp. 372-386). Университет за национално и световно стопанство (УНСС).

8. Куртева, Г. (2019). Специфика и значимост на длъжността „Контролер“ в съвременно предприятие, *Годишник на Бургаски свободен университет*, 40(1), 156-170.

9. Къделкова, Хр. (2012). Модел и методика за изграждане на система от показатели за бюджетен контрол в производствено предприятие. *Икономика и управление*, 8(2), 79-87.

10. Ламбовска, М. (2005). Субекти на бюджетния контролен процес на организацията, *Управление и устойчиво развитие* 3-4(13), 184-189.

11. Ламбовска, М. (2011). Оценяване на постиженията на центровете на отговорности в организацията (Performance Evaluation of Responsibility Centres within the Organization). *Research Papers of University of National and World Economy (Научни трудове на Университет за национално и световно стопанство)*, (1), 143-203.

12. Ламбовска, М. (2011). Концепция за оценяване на постиженията в бюджетния контрол (A Conception for Performance Evaluation in Budgetary Management. *Economic Alternatives Journal*, (1), 44-57.

13. Ламбовска, М. (2016). Основни принципи за оценяване в бюджетния контрол на организацията (Basic Principles of Evaluation in Budgetary Control of the Organization). *Mechanics, Transport, Communications Journal*, 14(1).

14. Митев, В. (2008). Методът на верижните замествания – практическо приложение във финансово-стопанския анализ, предимства и недостатъци, *Годишник на МГУ „Св. Иван Рилски*, 51.

15. Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D. G., Altman, D., Antes, G., & Clark, J. (2009). Preferred reporting items for systematic reviews and meta_analyses: the PRISMA statement (Chinese edition). *Journal of Chinese Integrative Medicine*, 7(9), 889-896.