

MAIN PROBLEMS OF EVALUATION IN THE BUDGETARY CONTROL PROCESS OF THE ENTERPRISE

Rumen Dombashov

University of National and World Economy, Department of Management, Bulgaria,
rdombashov@unwe.bg

Abstract: In the rapidly changing uncertain and dynamic environment characterized by limited resources, the global economic crisis imposed a new attitude to budgetary control and made it one of the leading functions of management. The management function "control" invariably includes evaluation as an element of feedback. In this regard, a number of authors consider the procedure for evaluating the implementation of budgets by the centers of responsibilities in the budget control process. The purpose of this publication is to identify some basic problems in enterprise valuation related to budgetary control, which are known in the Bulgarian scientific literature. The article reviews the Bulgarian scientific literature indexed in the Google Scholar scientific database until the end of July 2023. The study was conducted in three stages, including developing the search protocol, conducting the search, and reporting the results. Methodologically, a systematic approach was applied, based on eleven scientific publications in Bulgarian, which correspond to the research problem under study. As a result of the review, problems were identified in the assessment of the enterprise's budgetary control process. Some authors bring to the fore as a problem the ineffective internal control in business organizations, presupposed by the lack of a good level of availability of information. To solve it, a modern toolkit is applied, which enables the evaluation and successful management of internal risk. In the conditions of the global economic crisis, the authors most often recommend the concepts and approaches of "assessing achievements in budgetary control", BSC(Balanced Scorecards) and controlling as particularly attractive and successful. These concepts and approaches imply qualitatively new requirements for the necessary information. Another major estimation problem in the budgetary control process is accounting for the interrelationships between variances. Also, most authors do not discuss the managerial issues related to the methodology for evaluating responsibility centers. In the conclusion, recommendations for future research on the topic are given. In the opinion of the author, the results of this scientific development can be useful for making informed decisions in the field of internal control. Despite the theoretical nature of the study, it can be used by both researchers and management practice.

Keywords: budget management, control, evaluation

ОСНОВНИ ПРОБЛЕМИ НА ОЦЕНЯВАНЕТО В БЮДЖЕТНИЯ КОНТРОЛЕН ПРОЦЕС НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

Румен Домбашов

Университет за национално и световно стопанство, Катедра „Управление“, rdombashov@unwe.bg

Резюме: В бързо променящата се неопределена и динамична среда, характеризираща се с ограничени ресурси, световната икономическа криза наложи ново отношение към бюджетния контрол и го превърна в една от водещите функции на управлението. Управленската функция „контрол“ неизменно включва оценяването като елемент на обратната връзка. В тази връзка редица автори разглеждат процедурата по оценяване изпълнението на бюджетите от центровете на отговорности в бюджетния контролен процес. Настоящата публикация има за цел да идентифицира някои основни проблеми при оценяване на предприятието, свързани с бюджетния контрол, които са известни в българската научна литература. В статията е направен преглед на българската научна литература, индексирани в научната база данни Google Scholar до края на юли 2023 година. Проучването е проведено на три етапа, в т.ч. разработване на протокол за търсене, провеждане на търсенето и отчитане на резултатите. В методологическо отношение е приложен систематичен подход, базиран на единадесет научни публикации на български език, които съответстват на изследвания изследователски проблем. В резултат от прегледа са изведени проблеми при оценяването на бюджетния контролен процес на предприятието. Някои автори извеждат на преден план като проблем неефективният вътрешен контрол в бизнес организациите, предпоставен от липсата на добро ниво на информационно осигуряване. За разрешаване му се прилага съвременен инструментариум, който дава възможност за оценяване и успешно управление на вътрешния риск. В условията на световна икономическа криза авторите най-често препоръчват концепциите и подходите за „оценяване постиженията в бюджетния

контрол“, БКО (Балансирани карти за оценяване) и контролинга като особено атрактивни и успешни. Тези концепции и подходи предполагат качествено нови изисквания към необходимата информация. Друг основен проблем на оценяването в бюджетния контролен процес е отчитането на взаимните връзки между отклоненията. Също така, повечето автори не дискутират управленските въпроси, свързани с методиката за оценяване на центровете на отговорности. В заключението са посочени препоръки за бъдещи изследвания по темата. По мнение на автора, резултатите от тази научна разработка могат да бъдат полезни за вземане на обосновани решения в областта на вътрешния контрол. Въпреки теоретичния характер на изследването, то може да се използва както от изследователите, така и от управленската практика.

Ключови думи: бюджетно управление, контрол, оценяване

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Процесите на бюджетиране и бюджетен контрол играят ключова роля за изпълнението на годишните цели на организацията. Промените в обкръжаващата динамична среда и необходимостта от намаляване на разходите наложиха ново отношение към бюджетния контрол и го превърнаха в една от водещите функции на управлението. Оценяването е елемент на обратната връзка в процеса на бюджетен контрол на организацията (Ламбовска, 2011). В тази връзка, значението на оценяването трябва да се търси в два аспекта. От една страна, оценяването на дейността на центровете на отговорност осигурява основа за анализ на отклоненията. От друга страна, оценяването е основа за вземане на управленски решения и последващи корективни действия при необходимост.

Актуалността на темата произтича от това, че в настоящата неопределена икономическа среда прилагането на концепции и инструментариум за оценяване на бизнес организацията (предприятието) е невъзможно без идентифициране на съпътстващите го проблеми. Освен това, резултатите от приложението на моделите и методите за оценяване на предприятията са особено полезни за вземане на обосновани решения в областта на вътрешния и външния контрол.

Настоящата статия има за цел да идентифицира основни проблеми при оценяване на предприятието, свързани с бюджетния контрол. Статията се основава на преглед на българската научна литература, индексирани в научната база данни Google Scholar до края на юли 2023 година. В методологическо отношение е приложен систематичен подход, базиран на единадесет научни публикации, съответстващи на изследваната тема.

Формулиран е следният изследователски въпрос (ИВ):

ИВ: Какви проблеми са известни в българската научна литература при оценяване на предприятието, свързани с бюджетния контрол?

Статията е разработена в две части. В първата част е описана методологията на прегледа на литературата. Във втората част са представени резултатите от прегледа. В нея е даден отговор и на поставения изследователски въпрос, като са систематизирани възможните решения на проблемите. В заключителната част на статията е направено предложение за бъдещи разработки по темата.

2. МЕТОДОЛОГИЯ НА ПРЕГЛЕДА

Прегледът на научната литература има систематичен характер и е проведен на три етапа съгласно препоръките на Moher et al. (2009) и Недялков (2011) за този вид преглед на литературата, както следва:

◆ *Разработване на протокол за търсене* - Търсенето е проведено в научната база данни Google Scholar по критерия “където и да е в източника” за период до юли 2023 г. Зададено е разширено търсене с всички думи, “оценяване”, “бюджет*” и “контрол”, с точните фрази “организация”, “предприя*” и с поне една от думите “стопанск*” и “бизнес*”. Търсенето включва всички източници на български език. Източници, които не са свързани с темата на настоящия преглед и са извън целта ѝ, са изключени от настоящето изследване. От прегледа на литературата са изключени и източниците без отворен достъп.

◆ *Провеждане на търсенето* – Този етап обхваща пет дейности. Като резултат от дейността “първоначално търсене” бяха открити 1650 записа (научни публикации). По критерия „без думите“ са изключени 1110 записа. Останалите записи са прегледани по заглавие и резюме. Поради липса на връзка с темата, допълнително са отстранени 512 записа. След прегледа им по съдържание са изключени още 13 записа, които са извън целта на настоящето изследване. В четвъртата дейност “преглед за допустимост” не беше открит пълният текст на 4 записа. В заключителната дейност наборът от използвани източници беше сведен до 11 източника.

◆ Отчитане на резултатите.

3. РЕЗУЛТАТИ

В настоящата част на статията са представени концепциите и подходите за оценяване в бюджетния контрол на авторите на единадесетте източника, проблемите, свързани с това оценяване и решенията, които те предлагат. Според Ангелова-Станимирова (2022), бюджетното управление се използва като система за управленски контрол, то се фокусира върху планиране на приемливи нива на поведение и оценка на изпълнението спрямо тези планове. Контролът има оценъчен характер - той оценява степента на постигнатите резултати, тяхното съответствие с постигнатите цели, т.е. дали е отклонение между цел и резултати (Вергиев & Вергиева, 2020). Според същите автори контролът оценява и самото решение, т.е. доколко то е целесъобразно, дали е предизвикало планираните промени или резултати. Контролната функция осигурява основа за анализ и оценка на дейността, която извършват центровете на отговорност (Петрова-Кирова, 2022). Някои автори включват оценяването на центровете на отговорности в цикъла на бюджетния контролен процес (Ламбовска, 2016). Според Ламбовска основен аргумент в полза на това становище е, че освен отчитане на резултатите за даден период, контролът върху дейността на центровете на отговорности предполага и корективни действия, които се основават и на оценките за изпълнението на бюджетите.

Един от проблемите при оценяване на предприятието е, че традиционната основа за разпределение на разходите - разпределени на индиректните на основата на директните разходи е остаряла и генерира подвеждаща информация за разпределението на разходите и контрола на инвестициите (Георгиев, 2019). Според същия автор връзката между директните и индиректните разходи е променена като следствие от нарасналите разходи за изследване и развитие, съвместната работа, рационализиране на производството и т.н., като често е невъзможно да се оценят дългосрочните разходи по разработването на един продукт. Георгиев (2019) твърди, че разходите трябва да се разпределят по начин, различен от традиционния метод на стандартните добавки. В тази връзка, за да е ефективен вътрешният контрол организацията, трябва да се постигне добро ниво на информационно осигуряване и подходяща стратегия за управление на риска (Вергиев & Вергиева, 2020). Адаптирането на балансово-резултатния анализ към новите условия не само отдава дължимото на традиционните измерители, но и ги допълва и с нови подходи/инструменти за очаквано състояние и развитие в бъдеще (Георгиев, 2019). Такива съвременни инструменти са „концепцията за оценяване на постиженията на центровете на отговорности“ в процеса на бюджетен контрол на организацията, базирана на теориите на възможностите, размитите подмножества и размитата логика. За основа на балансово-резултатния анализ се утвърждава и балансираната карта за оценка (БКО) (Георгиев, 2019). Според същия автор в основата на концепцията за Балансираните карти за оценка лежи идеята за формиране на иновационна система за измерване на дейността на организациите. Друг такъв подход е контролинга. Контролингът е надежден адаптивен механизъм за своевременно улавяне на промените, оценка на риска, разработване и вземане на ефективни решения в условията на нарастваща неопределеност (Веселинова, 2009).

Друг съществен проблем възниква от обстоятелството, че информационните документи, които се получават от финансовото счетоводство, разглеждат обобщено дейностите, извършвани в бизнес организацията (включително дъщерните фирми и звената) (Веселинова, 2009). Според Веселинова обобщеното представяне на информацията не предоставя възможност за диференцирани оценки и анализи. Според Георгиев (2019) да се разчита напълно на финансовите показатели при оценяване изпълнението на поставените цели в организациите е неправилно.

Всички подходи и инструменти за оценяване на предприятието предполагат качествено нови изисквания към необходимата информация. В тази връзка, независимо от избора на модел за вътрешен контрол и на подход за управление и оценяване на заплахите за бизнеса, контролът и управлението на рисковете изискват актуална, обективна и точна информация (Костова и др., 2022). Според тези автори, прилагането на работещи и ефективни методи и техники, които да генерират тази информация, е ключово с оглед способността на контрола да идентифицира, анализира и оценява рисковете, респ. да ги управлява посредством адекватни и подходящи контроли, които да минимизират присъщите рискове в приемливи за организацията граници (Костова и др., 2022).

Според Касърова (2010) изборът на минимално количество показатели, което да дава цялостна представа за оценявания обект е друг важен проблем. При такава практика ръководителите не само не успяват да въведат нови показатели, за да управляват и контролират новите цели и процеси, но и не си задават въпроса дали старите са подходящи за новите инициативи. Именно по тази причина, според някои автори, резултатното оценяване трябва да е неразделна част от управленския процес (Георгиев, 2019). Друго такова решение е използването на бизнес информационна система (БИС), която предоставя на мениджърите възможност за

оценяване на поставените стратегически цели, съобразявайки се с множество специфики и променливи (Филев, 2023).

Контролът е източник на информация за вида и степента на отклоненията, за качеството на взетите решения и предприетите действия (Вергиев & Вергиева, 2020). Чрез него се създава основа за измерване и оценка на изпълнението на дейността, което се свързва с контролната управленска функция (Петрова-Кирова, 2022). Контролът в процеса на бюджетиране се осъществява след приключване на дейността за даден отчетен период, като се съпоставят плановете (прогнози) данни с отчетните такива и при констатирани отклонения се пристъпва към съответните корективни действия от страна на ръководните органи по отношение дейността на отделните звена – центрове на отговорност (Weetman, 2010). Същностните характеристики на контрола се изразяват в неговата значимост за управлението и проявлението му като важен фактор за усъвършенстване на управленския процес (Вергиев & Вергиева, 2020). Изяснявайки същността на управленската функция „контрол“, която неизменно включва оценяването като елемент на обратната връзка, друг проблем според Ламбовска (2016) е, че повечето автори не дискутират управленските въпроси, свързани с методиката за оценяване на центрoвете на отговорности. Според същия автор такива въпроси са: кой оценява дейността на центрoвете на отговорности, кога ги оценява, по какъв начин ги оценява и какви инструменти се използват в процеса на оценяване. Тенденциите по отношение на изискванията на потребителите налагат независимият финансов одит да се осъществява на основата на методика, чрез която да се установява, анализира и оценява взаимовръзката между оповестената информация във финансовите отчети и стратегията на ръководството на икономическия субект (Костова и др., 2022).

Проблеми възникват и при прилагане на принципа за отчетане на взаимните връзки между отклоненията, който е в основата на коректното и справедливото оценяване на центрoвете на отговорности (Ламбовска, 2016).

Резултатите от приложението на аналитичните модели за оценяване финансовата устойчивост на предприятията могат да бъдат особено полезни при своевременното им използване за вземане на обосновани решения не само в областта на вътрешния контрол и външния одит (Костова и др., 2022). Според авторите на стойностния управленски подход (VBM – Value based management), „стойността“ се налага като интегрална оценка на организацията. Тя е критерият, който реагира на всяко едно колебание на обема на дейност и външната среда и е във фокуса на управление в качеството си на главна стратегическа цел (Димитрова, 2009). Според Димитрова, стойностният подход задава единна проекция за оценяване на финансовите резултати, универсална система за управление, както на отделните подсистеми, така и на организацията като цяло.

В настоящата статия са зададени препоръки за бъдещи изследвания свързани, на първо място, с разширяване на прегледът върху неиндексираната научна литература, както и върху библиографските бази Web of Science и Scopus. Аналогична е препоръката и за разширяване и езиците и фразата на търсене.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Настоящата статия има за цел да идентифицира основни проблеми при оценяване на предприятието, свързани с бюджетния контрол. За тази цел е извършен преглед на българската научна литература, индексирани в научната база данни Google Scholar до края на юли 2023 година. В методологическо отношение е приложен систематичен подход, базиран на единадесет научни публикации, съответстващи на изследваната тема

Резултатите от прегледа показват, че значението на оценяването в бюджетния контролен процес и произтичащите от него проблеми трябва да се търсят в два аспекта. От една страна, оценките на дейността на центрoвете на отговорност осигуряват основа за анализ на отклоненията. От друга страна, оценките на центрoвете на отговорности са основа за вземане на управленски решения и последващи корективни действия при необходимост.

Препоръки за бъдещи изследвания са дадени в две насоки. На първо място, да се разшири прегледът върху неиндексираната научна литература, както и върху библиографските бази Web of Science и Scopus. Аналогична е и втората препоръка за разширяване и езиците и фразата на търсене.

Настоящата разработка би могла да се определи като ориентир за проблемите при оценяване на предприятието, свързани с бюджетния контрол. Тя може да се използва и като основа за бъдещи разработки относно използваните концепции и инструментариум за оценяване в предприятието.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

- Ангелова-Станимирова, А. (2022). Възможности и предизвикателства за развитието на съвкупността на системите за управленски контрол, *Научни трудове на УНСС (5) 2022*, ИК-УНСС, DOI: 10.37075/RP.2022.5.10.
- Вергиев, Д., & Вергиева, М. (2020). Контролът като управленска функция. Оценка на системата за вътрешен контрол. *New Knowledge Journal of Science/Novo Znanie*, 9(2).
- Веселинова, Н. (2009). Подходи за изграждане на маркетингова контролингова система в бизнес организацията. *Годишник на СА» ДА Ценов «–Свищов*, (112), 283-315.
- Георгиев, М. (2019). Балансирана карта за оценка като инструмент за усъвършенстване на управлението.
- Димитрова, Р. (2009). Стойностният подход в управлението на компанията като продукт на еволюцията на стратегическия мениджмънт. *Народностопански архив*, (1), 97-115.
- Касърова, В. (2010). Специални приложения на финансовия анализ.
- Костова, С., Кулчев, К., & Иванова, Д. (2022). Аналитични модели при оценка на финансовата устойчивост на предприятията. *Алманах научни изследвания. Том 30*.
- Ламбовска, М. (2016). Основни принципи за оценяване в бюджетния контрол на организацията. *Mechanics, Transport, Communications Journal*, 14(1) (с.III-26-III-31).
- Ламбовска, М. (2016). Концепция за бюджетно решение на организацията. *Механика Транспорт Комуникации, том.14, брой, 2*, (с.III-1-III-6).
- Ламбовска, М. (2010). Модел за оценяване на дейността на центровете на отговорности в организацията. *Диалог*, 4, 21-44.
- Недялков, А., (2011). Качество на услугите: Контент-анализ на заглавията в българските периодични заглавия, *Научни трудове на Русенския университет, том.50, сер 5.1.*, Русе, 2011.
- Петрова-Кирова, М. (2022). Оперативното бюджетиране като инструмент за управление на предприятието. *Knowledge: International Journal*, 51(1).
- Филев, В. (2023). Значение на съвременните ERP системи за икономическото развитие на бизнес средата. In *Икономика на бъдещето: Международна научна конференция* (pp. 224-232). Висше училище по застраховане и финанси (ВУЗФ).
- 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. <https://doi.org/10.3736/jcim20090918>.
- Weetman, P. (2010). *Management Accounting*, second edition, Pearson, Edinburgh, 21-40