

OPERATIONAL BUDGETING AS A MANAGEMENT TOOL OF THE ENTERPRISE

Magdalena Petrova-Kirova

Todor Kableshkov University of Transport, Sofia, Bulgaria, magdalena@vtu.bg

Abstract: Enterprises as fundamental economic units are established and develop their activities in accordance with the internal and external environment's conditions. Economic development's distinct phases are characterised by interaction between people as the enterprise's main resource and other tangible and intangible assets. The interaction is created in accordance with certain legislations and norms, appropriate management structures and conditions and the production processes' establishment.

One of the main business organization's function is production management (production operations). Resources ought to be supplied for the production of goods or the performance of services. Management's pivotal task is to make the best allocation and use of resources, to exercise control over the activities which will lead to the desired production results as well as the realisation of the produced goods (services). Coordinating activities at production operations level and making decisions which goods or services to be produced, providing the necessary technical means and technologies, i.e. tangible and intangible assets, as well as product realisation are operational budgeting's main focus. Precisely budgeting can be defined as a tool of the management system by incorporating official planning at each stage of the enterprise's activity and summarising data on a quantitative basis. Planning is a process that takes place as part of a closed cycle of enterprise management. The planning function requires management to specify the goals and objectives by linking them to inventories and the actions for the plan's implementation in accordance with the environment's requirements, constraints and alterations.

Keywords: operational budgeting, planning, management.

ОПЕРАТИВНОТО БЮДЖЕТИРАНЕ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

Магдалена Петрова-Кирова

ВТУ "Тодор Каблешков", България, magdalena@vtu.bg

Резюме: Предприятията като основни икономически единици се учредяват и развиват своята дейност в съответствие с условията на вътрешната и външната среда. Отделните фази на икономическо развитие се характеризират с взаимодействие между хората като основен ресурс за предприятието и останалите материални и нематериални ресурси. За да се осъществи това взаимодействие е необходимо дейността да бъде организирана в съответствие с определени правила и норми, да бъде изградена подходящата структура на управление и да бъдат създадени подходящите условия за осъществяване на производствените процеси.

Една от основните функции на всяка една стопанска организация е управление на производството (производствените операции). За произвеждането на продукти или оказването на услуги следва да се осъществява ресурсна осигуреност, като се поддържа движението на суровините и материалите. Основна задача на мениджмънта е да направи най-добро разпределение и използване на ресурсите, да осъществява контрол над дейностите, което да доведе до желаните производствени резултати, както и реализацията на произведената продукция (услуга). Координирането на дейността на ниво производствени операции и вземането на решения кои продукти или услуги да се произвеждат, осигуряване на необходимите технически средства и технологии т.е. материални и нематериални активи, както и реализирането на произведената продукция на пазара, са в центъра на вниманието на оперативното бюджетиране. Именно бюджетирането може да се определи като инструмент на системата на управление, чрез който ръководството извършва официално планиране на всеки етап от дейността на предприятието и обобщава данните на количествена основа.

Планирането е процес, който протича като част от затворения цикъл на управление на предприятието. Функцията планиране изисква от мениджмънта да конкретизира целите и задачите, като ги обвърже с ресурсната осигуреност и действията по изпълнението на този план в съответствие с изискванията, ограниченията и промените на околната среда.

Ключови думи: оперативно бюджетиране, планиране, управление

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Управлението в контекста на стопанската организация следва да се разглежда като система от управленски функции, които са насочени към материалните, финансовите, трудовите, информационните, енергийните, времевите и др. ресурси с цел ефективно и ефикасно постигане на поставените от предприятието цели, чрез вземане на обосновани управленски решения.

В част от големите предприятия напр. акционерните дружества, мениджърите са субектите, които управляват дружеството срещу определено възнаграждение и в рамките на определени правомощия, като акционерите не разполагат с цялата вътрешна управленско-счетоводна и финансова информация, с която разполагат мениджърите, което води до затруднения в контрола от страна на собствениците върху дейността на мениджърите. За да се избегнат евентуални злоупотреби се налага изграждането на система за анализ, оценка и контрол на дейността, която да бъде прилагана в звената в т.ч. и центровете на отговорност, с което да се разшири обхватът на периодично оповестяваната от мениджърите информация за дейността на дружеството за вътрешнофирмени нужди.

Такава система за подбор, класифициране, анализ, отчитане и прогнозиране на информация, за осъществяване на основните управленски функции е именно системата на съвременното управленско счетоводство и на бюджетирането като част от него.

2. БЮДЖЕТИРАНЕТО КАТО ЧАСТ ОТ УПРАВЛЕНСКИЯ ПРОЦЕС

Управленските органи и управленските звена изграждат взаимовръзките в системата на организацията, които представляват и информационни канали, осигуряващи необходимата информация за осъществяване на управлението.

Според Комитета по управленско счетоводство към Американската счетоводна асоциация Управленското счетоводство (УС) е приложение на подходи и методи за обработка на тази информация под формата на фактически и прогнозни данни на предприятията, за да се подпомогне управленската дейност при разработване на планове за разумни икономически цели и за изработване на рационални управленски решения. Бюджетирането е един такъв процес на събиране, обработка и интерпретиране на информация с цел подпомагане на бъдещата управленска дейност на предприятието. (Йонкова, 2008)

Всяка стопанска организация изгражда свой индивидуален подход при организиране и провеждане на процеса бюджетиране. Този подход от една страна зависи от участието на различните субекти и обекти на управление в процеса на вземане на управленски решения. От друга страна е в тясна зависимост от изградените връзки между управленските функции *планиране* и *контрол* на различните равнища на управление в организационно-управленската структура. Управляващите от различните управленски нива поставят различен акцент върху плановата и контролната функция от гл. т. на времеви период, обекта на управление, използвана информация, обхват и систематизиране на управленските процеси, др. (Ламбовска, 2015)

Акцентът на най-високото управленско равнище е поставен върху стратегическото планиране, което обхваща голям времеви период и е насочен към определяне на дългосрочните организационни цели и приоритети на организацията, като обхваща връзката и взаимодействието на предприятието с външната среда. Стратегическият мениджмънт взема управленски решения, свързани с нови, неструктурирани проблеми.

Оперативните планови и контролни функции в предприятието се реализират ежедневно, като се акцентира върху оперативния контрол. Това са ниските управленски равнища, които се свързват най-вече с обезпечаване на производството с необходимите ресурси и осигуряване на тяхното ефективно и ефикасно използване.

Тактическото или т. нар. средносрочно равнище на управление, известно като „управленски контролен процес“, е насочено към осъществяване на дългосрочните цели на предприятието и обхваща период от една година. (Йонкова, 2008) На това управленско равнище липсва акцент върху някоя от управленските функции, като планирането и контролът се приемат за равнозначни. (Ламбовска, 2015) Много автори възприемат оперативното бюджетиране, обект на разглеждане на настоящето изложение, като част от този управленски контролен процес.

3. ВЛИЯНИЕ НА ОСНОВНИ ФАКТОРИ ВЪРХУ ПРОЦЕСА НА ОПЕРАТИВНО БЮДЖЕТИРАНЕ

Методиката на бюджетиране на предприятията следва да бъде разработена в съответствие с фактори като:

- организационна структура;
- метод на калкулиране себестойността на продукцията / услугата;

- подход за разработване на бюджетния пакет;
- специфика на дейността на предприятието.

Оперативното бюджетиране е свързано с разработването на подробни планове, които да осигурят ефективно постигане на определената цел и ефикасно използване на необходимите за дейността на предприятието ресурси, осигурявайки непрекъснатост на производствения процес в рамките на до един отчетен период. Това са т. нар. бюджети¹, чрез които в стойностно изражение се планират приходите и разходите за бъдещ отчетен период за постигане на поставените цели, свързани с:

- Координиране на дейностите между различните организационно-управленски структури. Това до голяма степен се отнася за предприятия с териториално и функционално разпределение на отговорностите. Като пример могат да се посочат стопански организации с дивизионална *организационно-управленска структура*. Процесът на бюджетиране помага за преодоляване на един от основните недостатъци на този вид структура на управление, като подобрява комуникацията между отделните функционални звена респ. дивизии и помага на ръководството да осъществява координация между тях. (Асенов, А. & Стоянова, 2019)
- Осъществяване на планиране от страна на управляващите, чрез което да поставят и да преследват конкретни бъдещи цели.
- Създаване на основа за измерване и оценка на изпълнението на дейността, което се свързва с контролната управленска функция. Контролът в процеса на бюджетиране се осъществява след приключване на дейността за даден отчетен период, като се съпоставят плановите (прогнозни) данни с отчетните такива и при констатирано отклонение се пристъпва към съответните корективни действия от страна на ръководните органи по отношение дейността на отделните звена – центрове на отговорност. (Weetman, 2010)

Оттук може да се обобщи, че бюджетирането в т. ч. и оперативното, е инструмент на управлението като част от функциите „планиране“ и „контрол“ и осъществява връзката и координацията между плановите и контролните управленски функции на различните равнища на управление – стратегическо, тактическо и оперативно.

Съществуват различни *подходи на бюджетиране*, свързани с реализирането на този процес от различните управленски нива. Планирането може да бъде осъществено както от висшия, стратегически мениджмънт, така и от ръководителите на отделните управленски звена (центрове на отговорности), в зависимост от изградената организационно-управленска структура на стопанската организация. Акцентът, който поставя всяко звено в процеса на бюджетиране, е различен по отношение на целеполагане, разпределение на ресурсите, контрол и т.н.

Системата за калкулиране на произведената продукция или извършената услуга определя начина за групиране на разходите, формиращи себестойността. (Станева, 2021) *Методите на калкулиране* и изследване *себестойността на продукцията* респ. *услугата* са различни и зависят от техниките или подходите, които се използват за представяне на информацията за разходите пред мениджмънта, като всяка една от тях има своето различно значение, роля и цел при вземането на различен тип управленски решения за дейностите на предприятието. (Йосифова & Петрова-Кирова, 2021) По-долу са представени два от методите за калкулиране на себестойност, промените които предизвикват в бюджета и влиянието им върху вземането на управленски решения.

Спецификата на дейността на конкретното предприятие оказва влияние върху процеса на оперативното бюджетиране основно във връзка с: наличието на незавършено производство, сезонност, необходимост от поддържане на наличности от запаси готова продукция, избор на подходящ метод на калкулиране себестойността на продукцията / услугата, а оттам и определяне на съдържанието и структурата на самите бюджети.

4. ОТРАЖЕНИЕ НА МЕТОДИТЕ НА КАЛКУЛИРАНЕ ВЪРХУ ОПЕРАТИВНОТО БЮДЖЕТИРАНЕ

В националната счетоводна нормативна уредба Счетоводен стандарт 2 (СС2) Отчитане на стоково-материалните запаси, регламентира класификацията на разходите като разходи за продукта и съответно за периода². От гл. т. калкулиране себестойността на продукцията/услугата съществено значение имат

¹ Изготвят се спомагателни (оперативни) бюджети, представящи информация по отношение на производство, продажби и разходи по оперативната дейност на предприятието, и главен бюджет, обобщаващ тази информация в бюджети за паричните потоци, приходи и разходи и бюджетен баланс.

² Към разходите за периода се включват: административно-управленските, финансовите и разходите за продажби.

разходите за продукта включващи стойността на употребените материали, разходите за преработка и др. разходи, свързани с производството им. (Станева & Петрова-Кирова, 2021)

В съответствие със счетоводното законодателство са представени два от подходите за калкулиране на себестойност, свързани с техниката за включване или изключване на постоянните разходи, като част от общопроизводствените разходи.

- Метод на калкулиране на база абсорбционна себестойност: всички разходи, независимо дали са постоянни или променливи, се включват в себестойността на произведените продукти или извършени услуги. Използва се предимно за целите на финансовата отчетност, т.е. за финансови и данъчни отчети (декларации). (Йосифова & Петрова-Кирова, 2021) (вж. таблица №2)

- Метод на база променливи разходи или т. нар. пряка себестойност: начисляват се и се включват в себестойността само променливи разходи, докато постоянните разходи се представят в бюджета за приходи и разходи. (вж. таблица №3)

Таблица №1 Прогнозни данни

№	Показатели	Мерна единица	Стойност
1.	Прогнозно количество преки материали за 1-ца	кг/бр.	5
2.	Прогнозна цена на преки материали за 1-ца	лв./кг	3,12
3.	Прогнозно количество пряк труд за 1-ца	ч/бр.	2
4.	Прогнозна цена за 1-ца пряк труд	лв./ч	4,5
5.	Планиран обем производство за 20X2 г.	бр.	41 000
6.	Разходи за труд - стандартна база	лв.	3,5
7.	Стандарт. коефициент за разпределение - постоянни общопроизводствени разходи		3

Таблица №2 Калкулиране на база абсорбционна себестойност

№	Показатели	За 1-ца продукт	Планиран обем произв. (41 000 бр.)
Преки производствени разходи			
1.	Прогнозни преки материални разходи (р.1.1*р.1.2)	15,6	639 600
1.1.	Прогнозно количество пряк материал	5	
1.2.	Прогнозна цена за 1-ца пряк материал	3,12	
2.	Прогнозни преки трудови разходи (р.2.1*р.2.2)	9	369 000
2.1.	Прогнозно количество пряк труд	2	
2.2.	Прогнозна цена за 1-ца пряк труд	4,5	
Общопроизводствени разходи			
3.	Променливи общопроизводствени разходи (р.3.1*р.3.2)	7	287 000
3.1.	Разходи за труд – стандартна база за разпределение (лв.)	3,5	
3.2.	Разходи за труд (ч)	2	
4.	Постоянни общопроизводствени разходи (р.4.1*р.4.2)	6	246 000
4.1.	Стандартен коефициент за разпределение	3	
4.2.	Разходи за труд (ч)	2	
5.	Себестойност (р.1+р.2+р.3+р.4)	37,6	1 541 600

Таблица №3 Калкулиране на база променливи разходи: пряка себестойност

№	Показатели	За 1-ца продукт	Планиран обем произв. (41 000 бр.)
Преки производствени разходи			
1.	Прогнозни преки материални разходи (р.1.1*р.1.2)	15,6	639 600
1.1.	Прогнозно количество пряк материал	5	
1.2.	Прогнозна цена за 1-ца пряк материал	3,12	
2.	Прогнозни преки трудови разходи (р.2.1*р.2.2)	9	369 000
2.1.	Прогнозно количество пряк труд	2	
2.2.	Прогнозна цена за 1-ца пряк труд	4,5	
Общопроизводствени разходи			
3.	Променливи общопроизводствени разходи (р.3.1*р.3.2)	7	287 000
3.1.	Разходи за труд – стандартна база за разпределение (лв.)	3,5	
3.2.	Разходи за труд (ч)	2	
4.	Себестойност (р.1+р.2+р.3)	31,6	1 295 600

Таблица №4 Бюджет на приходи и разходи

№	Показатели	Абсорбционна себестойност	Пряка себестойност
		лв.	лв.
1.	Планови приходи от продажби	600 000	600 000
2.	Планова себестойност на продажби	451 200	379 200
3.	Брутна печалба или загуба	148 800	220 800
4.	Планови постоянни общопроизводствени разходи	...	72 000
5.	Административно-управленски разходи	96 000	96 000
6.	Оперативна печалба (ЕВІТ)	52 800	52 800
7.	Разходи за лихви	1 000	1 000
8.	Счетоводна печалба / печалба (от обичайна дейност)	51 800	51 800

*Плановите приходи от продажби са изчислени на база 12 000 бр. планиран обем продажби.

Плановата себестойност на готовата продукция като произведение на прогнозен обем продажби и очакваната себестойност за 1-ца готов продукт е различна в зависимост от използвания подход. Стойностите на финансовия резултат, получени чрез използване на двата метода за калкулиране на себестойност – абсорбционна и пряка, също могат да бъдат различни, поради запасите от нереализирана готова продукция, където отклоненията между запасите в началото и в края на периода ще окажат своя ефект чрез увеличаване / намаляване на единичната абсорбционна себестойност. (Йосифова & Петрова-Кирова, 2021) Изходните данни за изготвяне на бюджета на приходи и разходи се взимат от бюджетите на реализация (продажбите) и себестойност.

Стойността на готовата продукция, с която тя се отразява в бюджетния баланс, също ще бъде различна в зависимост от използвания подход на калкулация.

Като обобщение на гореизложеното и в подкрепа на твърдението, че системата на оперативно бюджетиране служи като инструмент на ръководството при вземане на обосновани управленски решения, могат да се направят следните изводи:

- 1) Бюджетният процес се реализира чрез осъществяването на управленските функции: планиране, контрол, организиране и координиране, което осигурява ефективна права и обратна връзка между отделните звена/центровете на отговорност;
- 2) Величината на единичната себестойност на продукцията/услугата при планиране е различна в зависимост от използвания метод на калкулиране. Това оказва влияние върху размера на финансовия резултат, който е основен икономически показател за вземане на управленски решения;

- 3) Стойността, с която е представена готовата продукция като текущ актив и част от материалните запаси в бюджетния баланс, е база за изчисляване на прогнозни коефициенти за ликвидност и рентабилност, които са едни от най-важните характеристики на ефективността и финансовото състояние на предприятието;
- 4) Контролната функция осигурява основа за анализ и оценка на дейността, която извършват центровете на отговорност и корективни действия при необходимост.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Оперативното бюджетирание е процес, чрез който с помощта на планирането се постига оптималното разпределение на ресурсите в стопанската организация, особено в условията на дефицит, и се осигурява непрекъснатост на дейността на предприятието за постигане на предварително определените управленски цели. В системата на бюджетирание се отделя особено внимание на контрола на разходите като задължително условие за оптимизиране на дейността, чрез повишаване на ефикасността и ефективността на организацията. Посредством бюджетния контрол и методиката на калкулиране себестойността на продукцията се постига регулация на цените на предлаганите продукти респ. услуги, което осигурява конкурентно предимство на предприятието.

ЛИТЕРАТУРА

- Асенов, А., Дилков, Ц. & Емилова, И. (2019). Теория на управлението, АИ „Ценов“, Свищов, 77.
- Асенов, А. & Стоянова, С. (2019). Организационен мениджмънт, „Фабер“, В. Търново.
- Дракър, П. (2003) Мениджмънт: Задачи, отговорности, практики, „Класика и стил“, София.
- Йонкова, Б. (2008). Управленско счетоводство, второ преработено и допълнително издание, „Ромина“, София, 309-311.
- Йосифова, Д. & Петрова-Кирова, М. (2021). Управленско счетоводство, ВТУ „Тодор Каблешков“, София.
- Ламбовска, М. (2015) Бюджетно управление на стопанската организация, „ЕКС-ПРЕС“, Габрово, 12-44.
- Петрова, Д. (2012). Стопанско управление, лекционен курс, ТУ Габрово.
- Станева, В. (2021). Формиране на финансовия резултат при използване на специфични счетоводни решения в транспортното предприятие, ВТУ „Тодор Каблешков“, София, 11-15.
- Станева, В. & Петрова-Кирова, М. (2021). Счетоводни стандарти. Приложение за транспортни предприятия, „Авангард Прима“, София, 194-198.
- Weetman, P. (2010). Management Accounting, second edition, Pearson, Edinburgh, 21-40