

## Бюджетирането на нулева база при кризисно управление

Радосвета Кръстева-Христова

***Zero Based Budgeting in crisis management:** The purpose of this article is to describe the characteristics, advantages and disadvantages of the approach Zero Based Budgeting. Revealed are the possibilities of the approach for use in crisis management. In the article also is developed a methodological example to illustrate the application of the approach in practice.*

***Key words:** management accounting, budgeting, zero based budgeting, crisis management.*

### ВЪВЕДЕНИЕ

Кризисните ефекти в условията на пазарна икономика изискват управление на стопанската дейност с цел максимизиране на финансовия резултат и повишаване ефективността на производството. Това се постига чрез внедряване нови форми на управление на дейността и мобилизиране на неизползваните резерви. Бюджетирането е сред най-важните инструменти за управление на предприятието, тъй като способства едновременно за оптимизация на финансовите потоци и ресурсите на предприятието, и за повишаване на неговата конкурентоспособност. За изпълнение на поставените цели е необходимо осигуряване на постоянен поток от информация за изработването на адекватни управленски решения.

### ИЗЛОЖЕНИЕ

Бюджетирането е понятие, въведено в употреба през 50-те години на ХХ век като инструментариум на текущото планиране на разходите за вътрешно-фирмената производствена дейност на предприятията. Основания за това са:

- ограничените природни ресурси, което изисква тяхното ефективно използване при разходването им за дейностите на предприятията;
- пазарните икономически отношения, които имат за присъщи несигурността, високия ръст на конкуренцията и необходимостта от бързо адаптиране на предприятията към променящата се пазарна среда, което изисква използването на система за съгласувано управление на отделните им подразделения;
- навлизането на електронно-изчислителна и компютърна техника в информационната дейност на предприятията, от което се получава информация за тях с голяма степен на обхватност, разрезност, точност и актуалност във времето от нейното възникване до използването ѝ в управлението на предприятията.

Използването на бюджетирането като инструментариум за осъществяване на вътрешно-фирмената производствена дейност не е отскоро. У нас в подхода към неговата същност се тръгва от общото – понятието “бюджет” и конкретно от “държавния бюджет” с присъщите му две части – бюджетни приходи и бюджетни разходи. Понятието „бюджет“ произхожда от староанглийската дума „budget“ – кожена чанта. Влаганото в него съдържание е следното: лист, сметка, опис на паричните доходи и разходи на държавата или на всякакъв тип организация, предприятие или отделно лице за определен период от време [4].

Бюджетирането в предприятията, колкото и да се родее с понятието бюджет, има спрямо него съществени принципни особености. Една от тях е например, че то има качеството на *управленски и счетоводен процес* [1]. Бюджетирането като управленски процес се изразява в създаването на текущи планови норми и нормативи за разходите на производствените дейности на предприятията и в постигането чрез контрола на персонална отговорност за техния размер при извършването им. Другото негово качество – на счетоводен процес, се изразява в създаването на организация за оперативно счетоводно отчитане на действително извършените разходи за дейностите и сравняването им с нормите и нормативите за

тях, в адекватното документиране на възникналите отклонения от зададените параметри на разходите, в своевременно отчитане на ефектите за предприятията от тези отклонения и във вменяването на отговорности на персонала за всяко превишаване на бюджетните им размери.

Принципна особеност на бюджетирането е също, че то е инструментариум на краткосрочното икономическо и финансово планиране в предприятията и е *управленска функция* за тях [7]. В този аспект бюджетирането се осъществява чрез едновременното интегриране в него на управленските подфункции планиране, отчитане, анализ и контрол. Характерна особеност на тези подфункции е, че те се реализират в зависимост от фазите на практическото изграждане и реализиране на системата на бюджетиране в предприятието.

В заключение от тези характерни черти на бюджетирането се прави извода, че то е **елемент от системата на управление на предприятието, използван от неговите управляващи като инструментариум за изработване на финансови и производствени прогнози и планове в аспект на количествено и стойностно представяне на желани бъдещи стопански събития и контрол за изпълнението им в рамките на кратък период от време** – година, тримесечие, месец и седмица.

Стратегическите и тактическите цели на предприятието предопределят конкретните задачи на бюджетирането за определен период от време (най-често 12 месеца). Целите в условията на икономическа криза са свързани най-често с поддържане на финансова стабилност и със „запазване на статуквото“ на предприятието на пазара. В процеса на бюджетиране подходите за този управленски процес имат определящо значение за постигането на крайните цели.

Съществуват няколко подхода за бюджетиране, които се избират от ръководството на предприятието. Всеки от тях има свои особености, различни от останалите. Подходите за бюджетиране са следните [5].:

- ***изготвяне на нарастващи бюджети (incremental budgets)***

Те се изготвят на база бюджетите от предходния период, като се обосновават и внасят необходимите корекции и се отчита въздействието на новопоявилите се външни и вътрешни фактори върху конкретния обект на бюджетиране. Нарастващият бюджет се основава на преизчисляване на всяка бюджетна статия от текущия бюджет спрямо очакваните промени, като се аргументират само нарастващите промени. Този подход значително намалява разхода на време, усилия и средства за изготвянето си. Той обаче притежава и някои недостатъци, като например опасността от повтаряне на минали неточности и грешки, както и възможност за изкуствено завишаване на разходите в по-ниските в йерархично отношение структурни звена в предприятието като защитна мярка за техните управляващи при контрол на изпълнението на бюджета;

- ***изготвяне на бюджет на нулева база или бюджетиране на база оправдани разходи (zero based budgeting)***

Този подход е алтернативен на предходния. Всяка бюджетна статия, а не само нарастващата спрямо предходния бюджетен период, се обосновава от управляващия съответното структурно звено пред ръководството, като се започва „от нула“. Целта е да се елиминират дейностите, за които разходите превишават получаваните изгоди, ползи. Този подход има положително въздействие върху цялостната дейност на предприятието, тъй като стимулира управляващите към задълбочено осмисляне на възможностите и към инвестиране в най-надеждните дейности. Основен недостатък на този подход е изключително голямата му трудоемкост и висока цена.

Бюджетирането на нулева база е „метод на планиране и бюджетиране, използващ анализа на ефективността на проектите и функциите за подобряване разпределението на ресурсите в организациите“ [6]., което позволява тяхното

оптимално разходване. Той получава разпространение в корпоративното управление на проекти и програми през 60-те – 70-те години на XX век в САЩ.

Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер посочват условията, които са необходими на мениджърския екип, за да се приложи на практика бюджетирането на нулева база, а именно: определяне на целевите разходни показатели за конкретния мениджър, формиране на алтернативи за реализирането и консумирането на ресурси за всяка предвидена стопанска операция или проект, ранжиране на показателите по степен на значимост за организацията [8].

Практическото внедряване на системата на бюджетиране на нулева база е свързано с преминаване през няколко етапа [2,3,8,9]. За разясняване на процедурата се представя и пример с производството на пластмасови амбалажни изделия (кутии, лъжички, капачки и др. под.) в спомагателен цех на предприятие за производство на сладолед.

**Първо**, определяне на обектите на бюджетиране, които най-често са конкретни проекти или програми, както и на техните ръководители и ефект за предприятието. Този етап обхваща всички дейности на структурните звена, като се започва от най-ниските в йерархично отношение. В случая става въпрос за *производство на амбалаж* за сладолед в спомагателен цех на промишлено предприятие.

**Второ**, разработване на пакети от решения на база алтернативни варианти за реализация на всеки от конкретните обекти на бюджетиране. Относно конкретния пример се разглеждат *алтернативите „собствено производство“ и „закупуване“* на изделията.

**Трето**, фиксират се критериите за ефективност при постигане на поставените цели, валидни за всички варианти. Тези критерии подпомагат оценката и подбора на конкретния елемент от пакета решения и биха могли да се изразяват в количество финансови, трудови или материални ресурси, спазени изисквания към качеството на продуктите, достигнат обем печалба, реализирани технически характеристики и др. Този етап понякога може да предхожда втория етап. Примерът предполага като критерий за ефективността на постигането на желаната цел да се приеме *размера на инвестираните финансови ресурси* за осигуряването на амбалажните материали за производството на сладолед. Практически следва да се калкулира бюджетната себестойност на производството на пластмасовите изделия, от една страна, и да се прогнозира разходите за покупка на изделията, от друга.

**Четвърто**, ранжиране на пакетите решения по степен на значимост за предприятието след квантифициране на критериите за ефективност при постигане на поставените цели. Практическото реализиране на етапа в разглеждания случай се изразява в *сравняване и подреждане на стойностите*, които предприятието следва да заплати за производството или покупката на пластмасовия амбалаж, като се използват възможностите на линейното програмиране. Логично се започва от „най-евтиния“ вариант.

**Пето**, избор и утвърждаване от ръководството на благоприятното решение; в примера – *по-икономичния вариант* за набавяне на необходимите количества пластмасови изделия, свързани с опаковането и продажбата на сладолед.

Преминаването през тези етапи позволява реализирането на целите и функциите на бюджетирането на нулева база – преразпределението на ресурсите в полза на стратегически значимата дейност или проект за предприятието. Тази особеност прави този подход на бюджетиране адекватен за използване в условия на икономическа криза.

Интерес представляват и останалите предимства на разглеждания подход на бюджетиране.

Така например ясното формулиране (планиране) на целта, като се изработват и предлагат алтернативи за нейното достигане, е особеност и предимство на бюджетирането на нулева база. Тук същественото е, че всяка конкретна цел на

всяка конкретна дейност или проект е ориентирана към глобалната цел на предприятието. В този смисъл избраният подход на бюджетирание е своеобразна „тактика“ за насочване на целите в посока преодоляване на неблагоприятните въздействия на икономическата криза върху дадена стопанска дейност.

Бюджетният процес при разглеждания бюджетен подход провокира силна мотивация у мениджърите от ниските и средните в йерархично отношение управленски равнища, защото те са преки участници с вменена отговорност в него. Допълнителен положителен ефект от тази особеност е засилване на комуникацията, склонността към преговори и консенсус и, в крайна сметка - подобряване на психологическия климат в трудовия колектив.

Друго съществено предимство е осигуряването на възможност за промяна на приоритетните направления в стопанската дейност. Изборът винаги е съобразен с информацията от външната за предприятието среда и е насочен единствено към реализиране на възможно най-висока ефективност на резултатите.

На следващо място следва да се отбележи, че бюджетирание на нулева база, способствайки за рационалното преразпределение на ресурсите, позволява проследяването им от входа до изхода на стопанската дейност под формата на печалба или друга изгода. Така се разкриват проблемите в технологичен, организационен, функционален или друг аспект на стопанската дейност. Мениджърите могат да набележат, изработят и реализират мерки за отстраняването им.

Бюджетирание на нулева база има и свои отрицателни черти. Недостатъци с най-съществено значение при реализиране на идеите му остават сложността, трудоемкостта и високата цена, както и затрудненията при определяне качеството на планираната дейност. Ето защо прилагането му в дългосрочен план не е оправдано. Негова особеност още е и постигането на ефективност в по-голяма степен в областта на регулируемите разходи.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Твърдението, че в условията на неопределеност и резки промени при икономическа криза се предполага изготвянето на бюджети от различен тип, е безспорно. В такава среда възникват нови икономически фактори, които са своеобразни ограничители на количествените и стойностните размери на бюджетните показатели. Бюджетите трябва да са адекватни на динамичните конюнктурни условия, без да се взема под внимание бюджетна информация от предходни периоди. Процесът на реализиране на нивата на бюджетните показатели трябва да позволява тяхното постоянно мониториране и оперативно коригиране. Подходящ подход за изготвянето на бюджети с такива качества е бюджетирание на нулева база.

## **ЛИТЕРАТУРА**

- [1]. Anthony, R., Welsch, G., Reece, J. Fundamentals of Management Accounting. Homewood, IRWIN Inc., 1985, p. 634.
- [2]. Lucey, T. Management Accounting. London, DP Publications LTD, 1996, p. 123-124.
- [3]. Ананькина, Е. А., Данилочкин, С. В., Данилочкина, Н. Г. и др. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Москва, ЮНИТИ, 2002, с. 79-81.
- [4]. Большая советская энциклопедия. Том 18. Москва, Советская энциклопедия, 1974, с. 123 и с. 132.
- [5]. Йонкова, Б. Управленско счетоводство. София, РОМИНА, 2006, с. 321.
- [6]. Николаева, О. Е. Толковый англо-русский словарь основных терминов управленческого и финансового учета. Москва, Эдиториал УРСС, 2002, с. 73.
- [7]. Павлова, М. Управленско счетоводство. София, Ромина, 2001, с. 247.

[8]. Хорнгрен, Ч. Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Москва, Финансы и статистика, 1995, с. 259.

[9]. Хруцкий, В. Е., Гамаюнов, В. В. Внутрифирменное бюджетирование. Москва, Финансы и статистика, 2006, с. 287-291.

**За контакти:**

Гл. ас. д-р Радосвета Кръстева-Христова, Катедра "Счетоводна отчетност", Стопанска академия "Димитър А. Ценов" - Свищов, тел.: 0885 255 144, e-mail: [radosvetak@uni-svishtov.bg](mailto:radosvetak@uni-svishtov.bg)