

ОСОБЕНОСТИ НА БЮДЖЕТИРАНЕТО НА НУЛЕВА БАЗА В КОРПОРАТИВНОТО ПЛАНИРАНЕ

доц. д-р Михаил Симеонов Чиприянов

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ - Свищов

m.chipriyanov@uni-svishtov.bg

гл. ас. д-р Елица Лазарова Кръстева

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ - Свищов

e.lazarova@uni-svishtov.bg

Резюме: В статията се извеждат доказателства за актуалността на използването на корпоративния подход в сферата на високоефективното планиране и управление в корпоративния сектор. Изследват се ползите от бюджетиранието за формирането на стратегическия целеви портфейл на компанията. Обръща се специално внимание на т.нар. бюджетиранието на нулева база и се извеждат специфичните черти на неговото приложение.

Ключови думи: бюджетиранието, бюджетиранието на нулева база, бюджетиранието базирано на дейностите, корпоративно планиране, корпоративен мениджмънт

JEL: M21

FEATURES OF ZERO-BASED BUDGETING IN CORPORATE PLANNING

Assoc. Prof. Michail Simeonov Chipriyanov, Ph.D.

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

e-mail: m.chipriyanov@uni-svishtov.bg

Head Assist. Prof. Elitsa Lazarova Krasteva, PhD

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

e-mail: e.lazarova@uni-svishtov.bg

Abstract: This article provides evidence of the relevance of using the corporate approach in the area of high-performance planning and management in the corporate sector. The benefits of budgeting for the formation of the strategic target portfolio of the company are explored. Special attention is paid to the zero-based budgeting and the specific features of its application.

Keywords: budgeting, zero-based budgeting, activity-based budgeting, corporate planning, corporate management

JEL: M21

I.

Доказателствата за актуалността на корпоративния подход и предимствата, с които той допринася за високоефективното планиране и мениджмънт в организациите от корпоративния сектор биха могли да се изведат в направления като: лансиране на успешни, конкурентни продукти на пазара и получаване на „най-добрата“ възможна цена за тях; оптимално възползване от съществуващите производствени и маркетингови потенциали; прецизно и навременно осъществяване на разработените програми и проекти за реализация на корпоративната стратегия и т.н.

По сходен със стратегическото планиране начин корпоративното планиране има за цел да ориентира производствено-пласментните дейности на компанията към съществуващите пазарни изисквания, да стимулира дадени промени в организацията в унисон с промените в обкръжаващата социално-икономическа среда и по този начин да подпомогне създаването на нови конкурентни предимства, които от своя страна да благоприятстват успешното развитие в дългосрочен аспект.

Както стратегическото, така и корпоративното планиране се цели приоритетно в развитието на съответната икономическа система, а не само в нейното функциониране. Създават се корпоративни стратегически планове и бизнес планове за подsigуряване на едно съществено развитие в бъдещето. Като при това активно се използват стратегии. В голяма степен се взема предвид установената динамика в развитието на факторите в околната среда. Акцент се поставя на такова развитие на бизнесорганизацията, което би

осигурило положителни промени в нейната позиция в „ранглистата“ на стопанските организации.

Корпоративното планиране е насочено към намирането на отговори и решения на въпросите за това каква да бъде компанията след няколко години, каква да бъде нейната пазарна позиция и кои свои стратегически звена и бизнес единици да развива с приоритет.

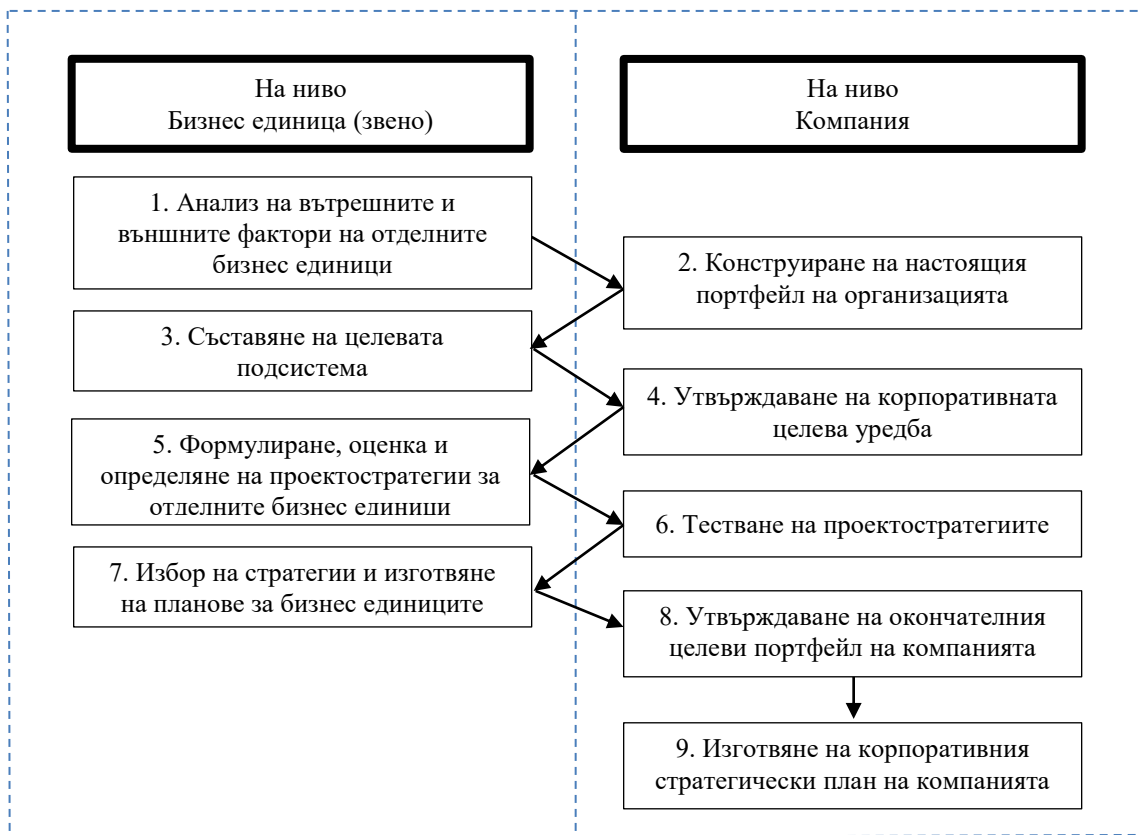
Корпоративното планиране не може да се осъществява без да е налице необходимата организация. Грите основни елемента в това отношение са органите за планиране, процесните измерения на планирането и плановите документи. При *бипартидното* схващане на корпоративното планиране могат да се открият два основни компонента, а именно: формулиране на стратегията (*Strategy Formulation Cycle*) и реализиране на стратегията (*Strategy Implementation Cycle*). Формулирането включва дефиниране на корпоративната визия, стратегически анализ, изграждане на целевата уредба и определяне (избор) на типа на стратегията. Реализирането на стратегията обхваща внедряването, контролирането и регулирането на стратегията.

В рамките на формулирането (разработването) на стратегията се съдържат разнообразни и логически последователни дейности и операции. Една част от тях касаят нужната информация и нейната интерпретация, друга част – определянето целите на бизнесорганизацията, а трета част – дефиниране начини за постигане на желания резултат.

Оценката на съществуващите базови технологии за корпоративното планиране ни позволява да предложим един обобщен макет – *методика за структуриране на дейностите*, като етапи и респективно подетапи (фиг. 1.).

Като критерият за подразделянето им е базиран на вътрешна логика и завършеност на процедурите и приемственост на решенията.

В една част от научните публикации по проблемите на корпоративното планиране и управление се изтъква, че комплексът от дейности по изготвянето на корпоративния стратегически план на компанията имат връзка в по-голяма степен с реализирането на стратегията, отколкото към нейното формулиране. Кой е обаче разделителният критерий, който да даде основание за едно такова класифициране? Има основание това да бъде насочеността на усилията по управлението на стратегията – т.е. усилия преди стратегическите действия и усилия по време на стратегическите действия. Тук може да се добави, че тази специфика в определена степен се съдържа и в три от основните подходи за структуриране на дейностите и операциите по формулирането на корпоративната стратегия – *йерархичния, трансформационния и мултидивизионално-организационния.*



Фиг. 1. Структуриране на дейностите по корпоративното планиране

Като се базираме на така откритата особеност, предлагаме набора от дейности по изготвянето на корпоративния план (планиране на дейностите, програмиране, бюджетиране и съставяне на плана) да са включени в методиката за формулиране на корпоративната стратегия. Те следва да се разглеждат като компонент, който обвързва по-надеждно формулирането на стратегията с осъществяването на стратегията.

Резонно е да се очаква, че с интегрирането на етапа „Разработване на корпоративен план“ към методиката за формулиране на корпоративната стратегия ще се реализират редица положителни ефекти като:

- по-добро свързване на началната позиция с целевата позиция на компанията на пазара;
- точно дефиниране на пътищата и средствата за най-рационално изпълнение на параметрите на корпоративната стратегия;
- повишаване степента на гъвкавост и „отвореност“ към промени на процесите по развитие на дейността;
- изграждане на хармонични и ефективно работещи взаимовръзки между бизнесорганизацията, като цяло и нейните структурни единици, от една страна, а също така между стратегическите и оперативно-тактическите решения в процеса на управление на компанията – от друга страна.

II.

В контекста на отбелязаното в първа част формулирането на стратегическия целеви портфейл на компанията се последва от прилагането на *системата за планиране, програмиране и бюджетиране (Planning Programming Budgeting System)*, с помощта на която организационната политика и стратегия се свеждат на ниво отделни бизнес единици.

Чрез планирането на дейностите се фиксират конкретните параметри за реализиране на стратегията в рамките на съответната бизнес единица. Водещите линии зададени в стратегическия целеви портфейл на компанията, се

трансформират в оперативни цели и задачи за бизнес единиците. Измеренията, които най-често се засягат при този вид планиране се отнасят до: управление на поръчките; снабдителни; производствени и продажбени обеми; брой на персонала; инвестиции; годишни резултати на бизнес единиците и т.н. В тази връзка бюджетирането все повече се възприема като задължителен процес на определяне в количествено и стойностно изражение на продажбите; производството; доставката на материали; разходите за работна заплата и други (Чиприянова, Теоретико-методологични аспекти на счетоводното бюджетирание, 2012, книга 5). По този начин изготвянето на оперативни и финансови бюджети е ориентирано към създаването и осигуряването на полезна информация за стопанската дейност за бъдещия отчетен период и към отчитането на резултати (Чиприянова, Бюджетирането в селскостопанското предприятие - елемент на съвременната счетоводна система за информационно осигуряване на управлението му, 2013, книга 70). За да се постигне обвързване на фирменото планиране с процеса на определяне степента на изпълнение на дейността, се определят бюджетни показатели и респ. фактическите показатели се съпоставят с бюджетните (Чиприянова, Current aspects in financial accounting training as a factor affecting leadership skills development, 2019, стр. 378).

След това се изготвят програмите за развитие. Като в тях ясно се определят целите, подцелите, предвижданите дейности, необходимите ресурси, очакваните резултати и т. нар. управляващ блок. За най-важните цели обикновено се изготвят подпрограми – проекти. В последно време проектите се налагат все повече като средство не само за реализиране на стратегията, но също и за нейното формулиране. Това е оправдано особено при усвояване на сравнително нови комплексни и неповтарящи се по замисъл и реализация

обекти, нови географски пазари, нови процедури и нови технологии при условията на съществено въздействие на заобикалящата социално-икономическа среда.

Бюджетирането е другият елемент на системата PPBS като посредством неговото използване се постига по-нататъшна конкретизация на предвижданията. Ресурсите се разпределят по отделни проекти съобразно утвърдените приоритети във финансови величини се извеждат както разходите и приходите по дадения проект, така също и прогнозната печалба като краен резултат. Като начална позиция при бюджетирането се използват характеристиките на утвърдената корпоративна стратегия. Поради това изготвянето на проектните бюджети се базира на плановете за действие на съответните бизнес единици, визуализиращи желанието за експанзия на съответните пазари, възможностите за лансиране на нови продукти и за икономия на разходите.

По-долу е дадена кратка характеристика на основните подходи за бюджетиране в бизнесорганизацията (Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз, 2013):

Класически подход за бюджетиране. Той е доказан за разходите на равнище отдел, където потреблението на ресурси варира пропорционално на обема на продукцията. За индиректните разходи и поддържащите дейности, при които не се открива ясна връзка с обема на продукцията и които не са пряко зависими от колебанията в нейния обем, класическият бюджет служи единствено за оторизирането на дадения разход. Това бюджетиране се извършва на т.нар. инкрементална (допълваща) база. Дейностите на бюджетът от предходния период са основа, като се допълват/регулират с предвижданията

изменения за бъдещия период. Въз основа на оригинални източници на данни (напр. счетоводни сметки, ГФО и други) за миналия отчетен период, проверени и документирани, се пристъпва към изчисляването на прогнозните данни. Първоначално се изготвят двата основополагащи бюджета, респ. „Продажби” и „Запаси от готова продукция” (чрез тях се проектира бъдещото развитие), след което поетапно бюджет „Производство”, бюджет „Разходи за материали” и т.н. (Чиприянова, Практикоприложни аспекти на счетоводното бюджетирание, 2013, бр. 2). На практика, разходите за общите дейности остават фиксирани и досегашните несъвършенства и неефективности се възпроизвеждат и занаяпред.

Бюджетирание базирано на дейностите (Activity-Based Budgeting). Целта тук е да се оторизират разходите единствено за ресурсите нужни за дейностите, чието изпълнение гарантира достигането на целите. Разходните обекти са началната точка и обема на продукцията, която е бюджетирана за тях показва необходимите (важните) дейности. Този подход осигурява рамка за „разбиране“ и оценяване на ресурсите, които ще благоприятстват достигане целите на компанията. Посредством сравняването на необходимите с разполагаемите ресурси се стимулира извършването на възходящи или низходящи промени още по времето на изготвянето и утвърждаването на бюджета.

Бюджетирание на нулева база (Zero-Based Budgeting). Основано е на схващането, че разпределението на разходите следва да се процедира от база нула, като бюджетите се изготвят при положение, че всички проекти предстои тепърва да стартират. Осигурява се повишаване ефективността на разходване на средствата посредством анализиране на съществуващите дейности и запазване и развиване на ефективните дейности. Успоредно с това се цели

преструктуриране/елиминирание на недостатъчно ефективните дейности и проекти. Така се стига до преобразуване на дейности и проекти, при които не е открита оптимална връзка между разходите и резултатите в дългосрочен аспект.

III.

При по-традиционните начини за бюджетиране се наблюдава едно до голяма степен възпроизвеждане на досегашните стойности на отделните бюджетни статии, като специално внимание и аргументация се дава единствено на нарастващите промени. Практиката е доказала предимствата на тези начини на бюджетиране, но с уговорката, че са приложими при компании със стабилни темпове на развитие, със стабилни пазарни позиции и при работа в условията на слабоволатилни индикатори за пазарна среда. Докато при бюджетирането на нулева база се акцентира на една цялостна нова оценка на ефективността на проектите и дейностите, което е особено подходящо в условията на промени. Промени, наложени от висококонкурентни отношения в даден сектор, наложени от динамична пазарна конюнктура, от поява на различен род кризи и т.н.

Погледнато от позициите на съвременните условия за функциониране на пазарните механизми на осъществяване на обществено-икономическите отношения има все повече аргументи за прилагането на бюджетирането на нулева база. Основните позитивни страни от неговото използване могат да се представят по следния начин (Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз, 2013):

- за разлика от традиционните начини за бюджетирание, при които обикновено досегашните разходи се пренасят и в бъдещето като биват увеличавани или намалявани според конюнктурата, тук се търси такова разпределение на средствата, което е базирано на нуждите и ползите;
- създава се аналитична нагласа и нагласа за изпитване и преценка и така се извършва реорганизация на дейностите за постигане на по-висока ефективност;
- вниманието се фокусира върху връзките между крайните резултати, осъществяваните дейности и инвестираните средства;
- избира се този обхват на дейностите, който съответства на разполагаемите ресурси.

Бюджетирането на нулева база е такъв метод на бюджетирание, при който всички разходи трябва да бъдат аргументирани (оправдани) за всеки нов планов период. Започва се от "нулева база" и всяка функция в рамките на една компания се анализира за нейните нужди и разходи. След това бюджетите се изграждат около необходимото за предстоящия период, независимо дали всеки бюджет е по-висок или по-нисък от предишния. (Dotdash publishing)

За успешното практическо приложение на бюджетирание на нулева база са необходими няколко условия, които да подпомогнат мениджърския екип, както следва (Фостер & Хорнгрен, 1995): формиране на целевите разходни индикатори за дадения мениджър, съставяне на алтернативни варианти за набавянето и разходването на ресурси за всяка планирана дейност или проект, степенуване на индикаторите съобразно тяхната значимост за компанията.

Самото внедряване на подхода за бюджетиране на нулева база е свързано със следването на определена методологическа последователност от етапи, които според мненията на множество автори (Lucey, 1996) (Ананькина, Данилоучин, & etc., 2002) (Хруцкий & Гамаюнов, 2006) (Кръстева-Христова, 2014), могат да се сведат най-общо до:

Първо. Определяне обектите на бюджетиране (обикновено конкретни проекти), тяхното ръководство, както и очаквания ефект за бизнесорганизацията.

Второ. Задаване на критериите за ефективност при достигане на целите, което е валидно за всички варианти. С помощта на тези критерии се улеснява оценката и подбора на конкретния елемент от пакета решения и могат да намерят изражение в съответен обем финансови, трудови или материални ресурси, изпълнени изисквания относно качеството на продуктите, реализирана печалба, изпълнени технически параметри и т.н.

Трето. Съставяне на пакети от решения на основата на алтернативни варианти за осъществяване на всеки от обектите на бюджетиране.

Четвърто. Подреждане/класиране на отделните пакети решения съобразно тяхната значимост (от гледна точка на ефективността) за изпълнение целите на компанията.

Пето. Избиране от мениджърския екип на най-благоприятното решение.

Изпълнено по този начин бюджетирането на нулева база ще спомогне за преразпределение на ресурсите от по-маловажни към по-важни, определящи дейности и проекти от гледна точка на стратегическото развитие на компанията. Постига се улеснено изпълнение на стратегическите цели, а от там – и на общоорганизационната (корпоративната) стратегия. Казано иначе,

бюджетирането на нулева база улеснява реализирането на промяната в управленския процес, като при това се отчитат, както външни, така и вътрешните фактори. Подпомага се стратегическото планиране и стратегическия мениджмънт по приоритетните направления на дейността. Отговаря се на измененията и предизвикателствата, произтичащи от обкръжаващата социално-икономическа среда като същевременно се преодоляват вътрешни организационни, функционални или технологични затруднения и се повишава ефективността на дейностите.

Бюджетирането на нулева база се характеризира със сравнително по-висока сложност и по-висока цена на изпълнението, което го прави подходящо за използване в страни от областта на разходите за преки материали, пряк труд и общите производствени разходи.

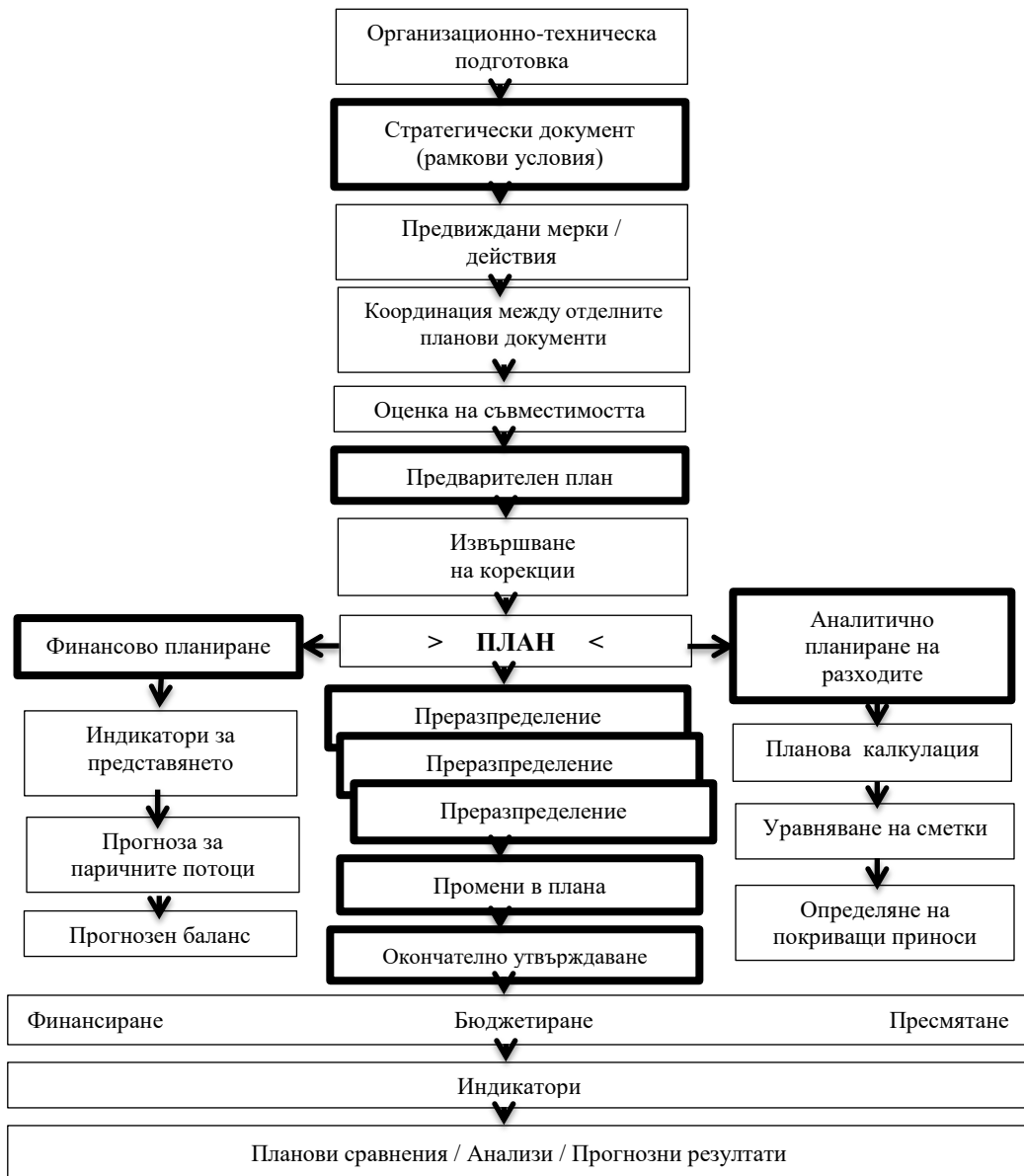
С оглед на така очертаното предназначение бюджетиранието на нулева база е удачно да се прилага периодично, например веднъж на 3 години или при установяване на сериозна динамика във външните или вътрешните фактори (респ. в индикаторите за тяхната оценка). За постигането на успех е важно неговото използване да бъде пълно интегрирано в управленския процес и в утвърдената обща процедура на бюджетиранието, като едно оптимално решение е седемстепенната процедура (вж. табл. 1) (Bonquin, 1992) (Instruction for Preparing and Submitting Agency Strategic Plans. Governor`s Office of Budget and Planning (Texas) и а., Fiscal Years 1999-2003, 1998).

Таблица 1.

Обща процедура на бюджетиране

№	Етап	Ангажирани управленски органи / звена
1	Дефиниране на очакванията спрямо „центровете на отговорност“	Висш мениджърски екип (SMT); централен планов орган
2	Съставяне на проектобюджет	Центрове на отговорност; Програмни ръководства
3	Обсъждане на проектобюджета	Висш мениджърски екип; Центрове на отговорност; Програмни ръководства
4	Разработване на бюджета	Централен планов орган; Центрове на отговорност; Програмни ръководства
5	Избор на развитие	Висш мениджърски екип;
6	Разпределяне на бюджета по месеци	Висш мениджърски екип; Центрове на отговорност; Програмни ръководства
7	Актуализации	Висш мениджърски екип; Центрове на отговорност; Програмни ръководства

От позициите на цялостния процес на корпоративно планиране е важно наличието на добре развити структурни връзки между началната и финалната фаза на този подетап от методиката, т.е. между „Планирането на дейностите“ и „Бюджетирането“. Така, че погледнато в един по-детайлен разрез процесът на изпълнение на планирането на дейностите и бюджетирането, допълнени с изпълнение на дейностите по бюджетиране на нулева база може да има показания на фиг. 2 вид. (Tschandl, 2012)



Фиг. 2. Процедурни фази в процеса на планирането на дейностите и бюджетирането

IV.

Конкретизираните чрез планирането на дейностите, разработването на проекти и бюджетирането параметри на стратегията се фиксират и „съхраняват“ по тематични направления (напр. планове за продажби, планове за инвестиции и т.н.) Посредством бюджетирането те се адаптират взаимно и се интерпретират в едно цяло. Което спомага и за тяхното последващо окончателно включване към формулираната корпоративна стратегия чрез изготвянето на корпоративния стратегически план.

В съдържанието на *корпоративния стратегически план* се включват параметрите на формулираната в предходните етапи и подетапи на методиката стратегия. Той следва да кореспондира на набор от изисквания, по-съществените от които са: (Hinterhuber, 1992)

- еднозначност на стратегическата ориентация;
- балансираност на структурата от бизнес единици, формиращи целевия портфейл на компанията (по отношение на паричните потоци и риска);
- синхронизираност при използването на способностите и капацитетните възможности в отделните функционални области;
- синергия между бизнес единиците и нужните за управлението им средства и процедури;
- плавност на развитието в пазарно-географско отношение;
- балансираност на стратегиите в контекста на позиционирането им в икономическия цикъл на пазара;

- пълнота на оценката на възможните негативни развития и съставяне на планове за реакция при криза.

Корпоративният стратегически план е „материалния“ резултат от процеса на корпоративно планиране и в частност – от процеса на формулиране на корпоративната стратегия. Той представлява едно обобщение на плановете на отделните бизнесединици. Това е писмен документ, съдържащ параметрите на околната среда, маркетинговите дейности, цели и задачи, стратегиите за развитие, бюджетите и предвижданите резултати на компанията и нейните бизнесединици по отношение на дейността на точно определени пазари.

Приема се, че корпоративния стратегически план трябва да включва: начална стратегическа позиция, стратегически маркетингов потенциал, стратегически цели, корпоративна стратегия, програми за действие (за продажби, за структурни промени и т.н.), финансови документи (бюджети и др.), мониторинг и контрол.

Съставянето на корпоративния стратегически план бележи края на цялостния процес по формулирането на корпоративната стратегия. Поставят се критериите за бъдещото развитие на дейността. Изясняват се въпросите около продуктите и пазарните решения, на които ще се разчита в конкуренцията с водещите компании. Определя се начина на разпределение на ресурсите, посредством които ще се реализира синергия и ще се изградят дългосрочни конкурентни предимства.

Планират се такива продуктово-пазарни комбинации за отделните стратегически бизнесединици, които да подпомогнат компанията при укрепването на нейната пазарна позиция, при подсилването на нейната отбранителна способност срещу действията на конкурентните организации.

Успехът при осъществяването на тези дейности е фактор със значително позитивно влияние върху извличането на възможно най-благоприятен финансов резултат в дългосрочен аспект.

*

* *

От позициите на съвременните бизнес отношения са налице все повече аргументи за използването на бюджетирането на нулева база. При него се преследва такова разпределение на средствата, което е основано на нуждите и ползите. Благоприятства се създаването на аналитична нагласа и нагласа за изпитване и преценка и така се извършва реорганизация на дейностите за постигане на по-висока ефективност. Фокусът е върху връзката между инвестираните средства, осъществяваните дейности и крайните резултати.

Един добър вариант е бюджетирането на нулева база да бъде прилагано периодично, например веднъж на 3 години или при установяване на сериозна динамика във външните или вътрешните фактори. Важно е неговото използване да бъде напълно интегрирано в управленския процес и в утвърдената обща процедура на бюджетиране, която да бъде и неизменно включена в общата методика на корпоративно планиране и мениджмънт.

Литература:

1. Dotdash publishing. (н.д.). *Zero-Based Budgeting (ZBB)*. Свалено от Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/z/zbb.asp>
2. (1998). *Instruction for Preparing and Submitting Agency Strategic Plans. Governor`s Office of Budget and Planning (Texas) u a., Fiscal Years 1999-2003*.
3. Bonquin, H. (1992). La maitrise des budgets dans l`entreprise. *Economica*, 56-63.
4. Hinterhuber, H. (1992). *Strategische Unternehmensführung. BI. Strategisches Denken: Vision, Unternehmungspolitik, Strategie*. Berlin-New York: de Gruyter.
5. Lucey, T. (1996). *Management Accounting*. London: DP Publication LTD.
6. Tschandl, M. P. (2012). *Moderne Budgetierung. Controller-Statements Instrumente, Internationaler Controller Verein*. Gauting: Internationaler Controller Verein.
7. Ананькина, Е., Данилоучин, С., & etc. (2002). *Контролинг как инструмент управления предприятием*. Москва: ЮНИТИ.
8. Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз. (Октомври 2013 г.). *Бюджетен процес. Видове техники. Техники за бюджетиране*. Свалено от По: Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз. Бюджетен процес. Видове техники. Техники за бюджетиране <https://interaccount.eu/upload/files/Публикации-Анализи-Документи/Бюджетен%20Видове%20бюджети.%20Техн>
9. Кръстева-Христова, Р. (2014). Бюджетирането на нулева база при кризисно управление . *Научни трудове на Русенския университет, т. 53* (серия 5.1), стр. 120.

10. Фостер, Д., & Хорнгрен, Ч. (1995). Бухгалтерский учет: управленский аспект. *Финансы и статистика*, 259.
11. Хруцкий, В., & Гамаюнов, В. (2006). Внутрифирменное бюджетирование. *Финансы и статистика*, 287-291.
12. Чиприянова, Г. (2012, книга 5). Теоретико-методологични аспекти на счетоводното бюджетирание. *Годишен алманах Научни изследвания на докторанти, книга 5*, с. 202.
13. Чиприянова, Г. (2013, бр. 2). Практикоприложни аспекти на счетоводното бюджетирание. *Бизнес управление, бр. 2*, с. 62.
14. Чиприянова, Г. (2013, книга 70). Бюджетирането в селскостопанското предприятие - елемент на съвременната счетоводна система за информационно осигуряване на управлението му. От *Възможности за усъвършенстване на счетоводната информационна система в селскостопанските предприятия* (стр. с. 183-184). Свищов: АИ "Ценов".
15. Чиприянова, Г. (2019). Current aspects in financial accounting training as a factor affecting leadership skills development. От *Сборник доклади от Международна научно-практическа конференция България на регионите' 2019* (стр. с. 379). Пловдив: АИ "Талант".