



Теоретични аспекти на вземането на бюджетно решение в организацията

Доц. д-р Мая Ламбовска
УНСС

Целта на статията е да изясни вземането на бюджетно решение в организацията, функционираща в условия на неопределеност.

Задачите на автора са:

- да дефинира термина "бюджетно решение";
- да определи субектите на бюджетното решение;
- да предложи подходящи инструменти и подходи за вземане на бюджетно решение в организациите с неопределена среда.

1. Същност на бюджетното решение.

Въпросът за бюджетното решение възниква във връзка с **авторската концепция за бюджетния процес** на организацията като **процес на вземане на решение** за вътрешните стандарти на организацията и на центровете ѝ на отговорности за бюджетния период (период с максимален времеви хоризонт една година)[7; 211].

Аргументацията на тази концепция се основава на аналогията между процеса на вземане на решение и бюджетния процес:

- И двата процеса се определят като "...въздействие на субекта на управление..."[1; 55], което се "...изразява в избор на алтернатива след оценка на възможните алтернативи по предварително опре-

делени критерии."[11; 95]. За бюджетния процес следва да се добави, че изборът е рационален* и се отнася за бюджетната алтернатива**, която организацията ще изпълнява през бюджетния период.

- Бюджетният процес съдържа аналогични етапи и процедури на тези от процеса на вземане на решение (виж [7; 212] и [5; 56]). Така например етап първи на бюджетния процес "бюджетна експертиза" съответства по същество и по процедури на етап втори от процеса на вземане на решение "генериране на алтернативи". По-точно съответствието е между процедури "избор на субекти", "прогнозиране" и "разработване на алтернативи" от процеса на вземане на решение и процедури "формиране на бюджетните комитети", "прогнозиране" и "разработване на бюджетните алтернативи на организацията" от бюджетния процес. Етапи "оценяване на алтернативите" и "избор на алтернатива" от процеса на вземане на решение са обединени в етап "определяне на главния бюджет на организацията" от бюджетния процес. Според авторската представа и двата процеса съдържат еднакви, дори едноименни, процедури в тези етапи.

- И двата процеса имат характер на циклични и отворени към средата процеси. Тези характеристики се реализират с помощта на вътрешна и външна обратна връзка. Разлика може да се открие единствено в процедурата, чрез която се затваря вътрешната обратна връзка на процесите. В процеса на вземане на решение вътрешната обратна връзка се връща до процедура "прогнозиране", а в бюджетния процес - до процедура "формиране на бюджетните комитети".

- Субектите, които участват в двата процеса, са от един и същи вид. Според автора на статията за процеса на вземане на решение те са управленски консултант, експерт по вземане на решение, субект на вземане на решение и експертни комитети. Аналозите им в бюджетния процес са съответно управленски консултант, бюджетен контролор, изпълнителен директор или друг групов субект, вземащ решение и бюджетни комитети.

В контекста на тези разсъждения **бюджетното решение** може да се дефинира като формулировка на въздействие на субекта, вземащ решение чрез рационален избор на бюджетна алтернатива на организацията за бюджетния период след оценка на

* Рационалният избор се свързва с избор на алтернатива с максимална очаквана полезност.[19]

** Бюджетната алтернатива е вариант на бюджетния пакет на организацията. В бюджетния пакет са описани вътрешните стандарти на организацията чрез главния ѝ бюджет и бюджетите на центровете ѝ на отговорности за бюджетния период[3; 19], [6; 207], [8; 548].



възможните бюджетни алтернативи по предварително определен набор от критерии. По-конкретно бюджетното решение е **решение за бюджетния пакет на организацията** (който е продуктът на бюджетния процес), а вземането му се състои в рационален избор на инструмент за постигане годишните цели на организацията.

2. Субекти на бюджетното решение.

Авторът на статията класифицира субектите, свързани с бюджетното решение в организацията в две групи:

- субекти, които имат отношение към вземането на бюджетното решение;
- субект, вземащ бюджетното решение (СВР).

Субектите, които имат отношение към вземането на бюджетното решение, са субектите, които го подготвят или участват в неговите процедури. Това са повечето участници в бюджетния процес на организацията - управленски консултант, бюджетен контролор, бюджетни комитети и центрове на отговорности от организацията.

Управленският консултант е външно лице за организацията. Функциите му в контекста на статията са по разработване на методика и избор на инструменти за вземане на бюджетното решение, по определяне на критерии, средства и целеви функции за оценяване на бюджетните алтернативи.

Бюджетният контролор е експерт*** от организацията в областта на бюджетното управление. Той носи отговорност за реализацията на бюджетния процес. Функциите му във връзка с вземането на бюджетното решение са от координационно и от техническо естество, по-точно по математическото представяне на предпочитанията на вземащите решение и по представяне на бюджетните алтернативи вкл. препоръчителната бюджетна алтернатива**** пред изпълнителния директор (ИД) за утвърждаване.

Бюджетните комитети са големи целеви групи към ИД от експерти на организацията. Функциите им са по изготвяне и координиране на бюджетите от бюджетните алтернативи на организацията.

Центровете на отговорности от организацията участват със свой вариант при разработване на техните бюджети в поне една бюджетна алтернатива на бюджетните комитети.

Що се отнася до **субекта, вземащ бюджетното**

решение, следва да се отбележи еволюцията във възгледите на автора на статията по този въпрос. Промяната е свързана с идеята, че бюджетното решение може да се вземе не само индивидуално (еднолично), но и групово. В част първа на статията бюджетното решение беше дефинирано като избор на инструмент за постигане годишните цели на организацията. Степента на тяхното изпълнение предполага бъдещото развитие на организацията. Както е известно, във всички случаи отговорността за осъществяването на годишните цели носи най-висшият ръководител с изпълнителни функции в организацията - изпълнителен директор или управител, наричан за краткост в статията ИД. В зависимост от това дали ИД делегира или не права за вземане на бюджетното решение, то е групово или индивидуално. Преценката за това дали да се делегират права, е на ИД и зависи от конкретната ситуация, в която се намира организацията.

Авторът на статията изключва възможност, при която ИД делегира права за бюджетно решение на един субект. Причината е, че в подобен случай лицето, на което се делегират права, придобива по-голяма формална власт от самия ИД. Следователно **индивидуалното бюджетно решение** може да е единствено на ИД. Основните аргументи за индивидуално вземане на бюджетно решение са:

- важността на отговорностите на ИД по изпълнение на годишните цели на организацията;
- мащабът на бюджетното решение, което засяга цялата организация. Постигането на годишните цели чрез бюджетния пакет налага координация на всички бюджети поради необходимостта от съподчинение на групите от организационните цели;
- фактът, че "...единното (за цялата организация) бюджетно решение предпазва организацията и деленията ѝ от неефективно функциониране"[10; 275].

При **груповото бюджетно решение** ИД делегира правата за вземането на бюджетното решение на групов субект от организацията. Според някои автори това е съветът на директорите (виж [13; 305], [17; 425], [14; 310], [12; 363]) или бюджетният комитет (виж [16; 234]). Авторът на статията не споделя тези становища. Съветът на директорите или управителният съвет на организацията е органът, който избира ИД, респективно управителя. Чрез този акт съветът делегира правата за управление на

*** Специалист "...с висока квалификация, задълбочени познания и богат опит"[20; 158].

**** Бюджетната алтернатива с максимална очаквана ползност съгласно предпочитанията на СВР.



организацията на ИД. Следователно не е логично съветът на директорите да изпълнява функции, за които е делегирал права в т. ч. и да взема решение за бюджетния пакет на организацията. Освен това ИД не може да делегира права (в т. ч. и за вземане на бюджетно решение) на по-висш орган, какъвто е съветът на директорите [9; 142]. Що се отнася до бюджетните комитети, съгласно концепцията за бюджетния процес на автора на статията, те са субектът, който генерира бюджетните алтернативи, но не избира измежду тях. Основанията за експертната роля на бюджетните комитети са няколко:

- На първо място е убеждението на автора, че "бюджетирането е колективно усилие..."[15; 329], което се осъществява при активно участие на цялата организация[21; 568].

- На второ място поради важността на бюджетното решение следва да се разграничат субектите с експертни функции от тези с управленски функции.

- Друга причина е представата за бюджетните комитети като групи от експерти на организацията една част от членовете, на които не са ръководители. Следователно бюджетните комитети не могат да изпълняват управленски функции в т. ч. и по вземане на решения.

- Причина е и фактът, че някои в организации се формират повече от един бюджетен комитет.

В контекста на тези разсъждения според автора на статията е удачно груповото бюджетно решение да се взема от висшите функционални ръководители в организацията (по персонала, производството, маркетинга и финансите), обединени в съвет на ръководителите. За разлика от съвета на директорите и от бюджетните комитети субектът "съвет на ръководителите" удовлетворява посочените по-горе изисквания за субект на групово бюджетно решение.

Независимо от типа на бюджетното решение (индивидуално или групово) обаче авторът на статията счита, че бюджетното решение следва да се утвърди от ИД. Необходимостта за това произтича от факта, че отговорността за постигане целите на организацията се носи от ИД и тази отговорност не може да се прехвърля на друг субект.

3. Инструментарий за вземане на бюджетно решение.

Авторът на статията предлага бюджетното решение да се взема чрез едновременното приложение на три инструмента - теория на размитите множества, теория на рационалните очаквания и теория на полезността на фон Нойман-Моргенщерн.

Теорията на размитите множества е подходяща за условия на субективност и неопределе-

ност[2; 11] или за прогнозни ситуации, когато не е удачно да се пренасят минали тенденции в бъдещето (т. е. да се прогнозира чрез методите на теорията на вероятностите). Теорията на размитите множества използва два вида инструменти - размити множества и размити числа (размити триъгълни и четириъгълни числа). В контекста на статията те следва да се използват за представяне на бюджетните алтернативи, а следователно и на оценките на СВР за тези алтернативи.

Идеята на автора на статията за рационалния характер на очакванията и предпочитанията на субектите от бюджетния процес е заимствана от идеята за рационалността в **теорията на рационалността**. Схващането за рационалния избор чрез максимизация на полезността в условия на неопределеност е ключово както за теорията на рационалните очаквания[18], така и за теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн.

Теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн е инструментът, чрез който се определят предпочитанията на вземащите решение (ИД или съвет на ръководителите) към бюджетните алтернативи. Предпочитанията се описват чрез йерархична структура от функции на полезност по фон Нойман - Моргенщерн на СВР, наричани на кратко функции на полезност. Функциите на полезност отразяват отношението към риска и рационалните предпочитания на СВР в условия на неопределеност. Следва да се отбележи, че приложението на теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн за целите на статията би било възможно при следните допускания:

- удовлетворяване на ограничителните условия, за които е валидна теорията;

- подкрепата за становището на Сейвидж относно приложимостта на концепциите за вземане на решение от теорията на решенията, използваща обективно генерирани вероятностни разпределения (в т. ч. и теорията на полезността на фон Нойман - Моргенщерн) към субективни вероятностни разпределения[22].

Приложението на посочените три теории за вземане на бюджетно решение в организацията предполага разработване на съответните инструменти (подходи и методики). Математическата **методика за** определяне на функциите на полезност при индивидуално вземане на решение е описана подробно в [4]. Методиката е комбинация на трите инструмента, избрани от автора на статията. Тя се състои в дейности по извеждане на функциите на полезност на СВР, които имат определен характер



(определени функции на полезност) и последващ избор измежду размити триъгълни оценки на полезност. Размитите оценки се получават след заместване на алтернативите, представени чрез размити триъгълни числа в определените функции на полезност. В контекста на статията методиката е подходяща за директно приложение (без каквито и да било изменения) при **вземане на индивидуално бюджетно решение** от ИД на организацията.

Проблемите на груповото вземане на бюджетно решение не са разработвани в научната литература до настоящия момент, още повече за посочените погоре теории. Авторът на статията предлага **няколко подхода за вземане на групово бюджетно решение** в съответствие с избрания инструментариум:

- **групова оценка на всяка бюджетна алтернатива**, получена чрез сечение на (виж [2; 56]) индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за всички инструменти на теорията на размитите множества);

- **групова очаквана оценка за полезност на всяка бюджетна алтернатива** (виж [5; 56]), получена чрез експертон на индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за всички инструменти на теорията на размитите множества);

- **средна аритметична размита оценка за полезност на всяка бюджетна алтернатива** (виж [2; 206]), получена чрез индивидуалните размити оценки за полезност на членовете на съвета на ръководителите (прилага се за размитите числа);

- **съвместно скалиране** (виж [4]) на определените функции на полезност на членовете на съвета на ръководителите по обобщения критерий за бюджетното решение и последващо заместване на бюджетните алтернативи в резултативната груповая функция на полезност по този критерий;

- **съвместно скалиране на определените функции на полезност на членовете на съвета на ръководителите по съставните критерии за бюджетното решение**, последващо заместване на елементите от бюджетните алтернативи в резултативните групови функции на полезност по тези критерии и агрегиране на получените резултати.

Заклучение:

Характерът на статията е **теоретичен**. Той изяснява същността, субектите и инструментите за вземане на бюджетно решение в организация, функционираща в неопределена среда.

Акцентът на статията е поставен върху разликата между индивидуалното и груповото вземане

на бюджетно решение в организацията.

Според автора статията може да се използва като **основа за разработване на процедурите при групово вземане на бюджетно решение** в организацията за условия на неопределеност.

ЛИТЕРАТУРА:

[1] Иванов Веселин Савов., Основи на управлението, Стопанство, София., 1996

[2] Кофман А. и Алуха Хил Х., Введение теории нечётких множеств в управлении предприятиями, Высшая школа, Минск, 1992

[3] Ламбовска Мая Руменова, "Определяне бюджетната политика на голямата организация", сп. "Български счетоводител", бр. 5, 2003, "Счетоводство и контрол" ООД, стр. 18-22

[4] Ламбовска Мая Руменова, "Определяне на функциите на полезност", Научни трудове на УНСС, т.1/ 2002, УНСС, София, стр. 99-136

[5] Ламбовска Мая Руменова, "Приложение на алгебрата на размити триъгълни числа за вземане на управленски решения", сп. "Народостопански архив", LV, кн.1/ 2002г., Стопанска Академия "Д. А. Ценов" Свищов, стр. 54-67

[6] Ламбовска Мая Руменова, "Размитите бюджети - инструмент за устойчивото развитие на организацията", сп. "Управление и устойчиво развитие", бр. 3-4, 2004, Лесотехнически Университет, стр. 205-209

[7] Ламбовска Мая Руменова, "Роля на бюджетния контрол в бюджетния процес на голямата организация", Доклад на Първа научна конференция "Съвременни подходи при управлението на икономическите структури", Пампорово, февруари 2003, ЦИУН - БСУ, "ИРИТА ПРИНТ" ООД, с. 210-218

[8] Ламбовска Мая Руменова, "About necessity of applying budgetary management to the telecommunication operators", "Regionalni Razvoj i Demografski Tokovi Balkanskih Zemalja", Univerzitet u Nisu Ekonomski fakultet, "Petrograf" Nis, jun 2004, p. 547-553

[9] Харизанова М., Кузманова М., Александрова-Бошнакова М., Миронова-Ангелова Н., Управление теория и практика, София, 2002

[10] Anthony Robert N., Dearden John, Bedford Norton M., Management Control Systems, IRWIN, Homewood, 1989

[11] Appleby Robert C., Modern Business Administration, Pitman Publishing, London, 1991

[12] Arnold John and Hope Tony, Accounting for Management Decisions, 2nd ed., Prentice-Hall, 1990

[13] Bendrey Mike, Hussey Roger and West Col-



ston, Accounting and Finance for Business Students A combined Textbook, Course Manual and Workbook, DP Publications, London, 1990

[14] Berry Aidan and Jarvis Robin, Accounting in a Business Context, CHAPMAN & HALL, 11-th ed., 1991

[15] Engler Calvin, Managerial Accounting, 2-nd ed., IRWIN, Boston, USA, 1990

[16] Harper William Massie, Management Accounting, Longman, Singapore, 1989

[17] Hilton Ronald W., Managerial Accounting, McGraw - Hill, USA, 1997

[18] <http://www.trinp.org/>, Professor Robert Nau, "Assumptions of Rational Expectation Theory"

[19] <http://www.trinp.org/>, Professor Robert Nau, BA 513 "Ph.D. Seminar in Choice Theory"

[20] Koory Jerry L. and Medley Don B., Management Information Systems: Planning and Decision Making, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1987

[21] Rayburn L.Gayle, Principles of Cost Accounting.Using A Cost Management Approach, IRWIN, Boston, 1989

[22] Savage Leonard J., "The foundation of Statistics", N. Y., John Wiley, 1954