

# **Budgeting, variance analysis and management control in production companies (in Bulgarian)**

***Stoyan Deevski\****

*Assist. Dr.*

*University of National and World Economy, Bulgaria*

**Abstract:** *Cost management and optimization is a challenge for a wide range of business organizations in an increasingly competitive environment. An important element of the management control is the analysis of cost variances of actual vs. budgeted amounts. The theory of variance analysis provides a wide range of tools for investigating the causality between management decisions that determine the operating activities of business organizations and the financial results of the company. Budgeting and the variance analysis, as part of the management control, have a particularly high potential for a positive contribution to the management of the manufacturing companies. The purpose of this paper is to define and outline the main points in the analysis of the variances in the manufacturing companies, to study the current status and distribution of their application in Bulgaria, to analyze the challenges that managers face and to draw appropriate conclusions and recommendations for improving management control over the costs of manufacturing companies. For that purpose, a survey was conducted among executives of Bulgarian and international companies, having operations in Bulgaria.*

**Key words:** *cost management, management control, variances analysis.*

**JEL codes:** *M41, D24, D61*

---

\* Assist. Dr. Stoyan Deevski, Department of Industrial Business, University of National and World Economy, Sofia, sdeevski@unwe.bg

# **Бюджетиране, анализ на отклоненията на разходите и управленски контрол в производствените предприятия**

**Ас. д-р Стоян Деевски**

*Университет за Национално и Световно Стопанство, България*

**Резюме:** *Управлението и оптимизирането на разходите е предизвикателство пред широк кръг от бизнес организации във все по-конкурентната среда. Концепцията за анализ на отклоненията на разходите от бюджетираните стойности е важен елемент от управленския контрол. Теорията за анализ на отклоненията предоставя богат набор от инструменти за изследване на причинно-следствените връзки между мениджърските решения, обуславящи оперативната дейност на бизнес организациите и реализираните финансови резултати. Бюджетирането и анализът на отклоненията, като част от управленския контрол, има особено голям потенциал за позитивен принос в мениджмънта на предприятия от производствения сектор. Целта на настоящата разработка е да се дефинират и очертаят основни постановки при анализа на отклоненията в производствените предприятия, да се изследва текущия статус и разпространение на приложението им в производствените предприятия, извършващи дейност в България, да се направи анализ относно предизвикателствата, пред които са изправени ръководителите и да се изведат съответните изводи и препоръки за усъвършенстване на управленския контрол по отношение на разходите на производствените предприятия. За целите на разработката е направена анкета сред ръководители на български и международни компании опериращи в България.*

**Ключови думи:** *управление на разходите, управленски контрол, анализ на отклоненията.*

**JEL codes:** *M41, D24, D61*

## 1. Въведение

Управлението и оптимизирането на разходите е фокус на ръководителите на широк кръг организации. Въпреки че, анализът на отклоненията, като част от управленския контрол, може да бъде прилаган успешно в различни организации, в т.ч. и такива с нестопанска цел, той има особено голям потенциал за позитивен принос в мениджмънта на предприятия от производствения сектор.

Отклоненията на разходите са разликата между фактическите резултати и очакваното представяне. Очакваното представяне, изразено чрез бюджетиранияте разходи, е референтна стойност за правенето на подходящи сравнения и извеждане на управленски решения. Анализът на отклоненията е точката, в която се събират функциите по планиране и управленски контрол. Той позволява ръководството да се фокусира върху областите, в които организацията не се представя според очакванията, изразходвайки по-малко управленско време и енергия в останалите области. С други думи, чрез подчертаване на областите с най-големи отклонения, анализът позволява на мениджърите да съсредоточат усилията си върху най-критичните области. Анализът на отклоненията се използва и за мотивиране и оценка на постигнатите резултати от съответните мениджъри. Понякога отклоненията предполагат, че компанията трябва да обмисли промяна в стратегията. Например, големи отрицателни отклонения, причинени от голям процент дефекти в производството на нов продукт може да разкрие проблеми в дизайна на продукта. Ръководството може да реши да изследва дизайна на съответния продукт и потенциално да промени самия продукт или микса от продукти, които компанията предлага.

Анализът на отклоненията допринася и за ефективността на процеса по вземането на управленски решения. Той позволява на мениджърите да оценяват ефективността и да научават своевременно текущите резултати и факторите и обстоятелствата довели до съответните резултати. Това дава възможност на мениджърите да предприемат навременни коригиращи действия за гарантиране на правилното изпълнение на решенията с цел постигане на бюджетиранияте резултати. В допълнение, мениджърите могат да вземат по-информирани решения с цел подобряване на процента на планиране.

Целта на настоящата публикация е да се дефинират и очертаят основни постановки при анализа на отклоненията в производствените предприятия, да се изследва текущия статус и разпространение на приложението им в

производствените предприятия извършващи дейност в България, да се направи анализ относно предизвикателствата, пред които са изправени ръководителите и да се изведат съответните изводи и препоръки за усъвършенстване на управленския контрол по отношение на разходите на производствените предприятия.

## **2. Анализ на отклоненията**

Отклонение на разходите е разликата между бюджетираните и действително направените разходи. Процесът, чрез който се анализира разликата между бюджетираните и действителните резултати, е познат като анализ на отклоненията (Андреева, 2013).

Когато действителните резултати са по-добри от планираните резултати, се говори за благоприятно отклонение. Ако действителните резултати са по-лоши от очакваните резултати, се говори за неблагоприятно отклонение. Отклоненията от бюджета най-общо са породени от разликата между бюджетираните и фактическите количества произведена продукция, разходни норми, използван капацитет, цени на ресурсите и др. Основните отклонения описани по-долу са базирани на работата на Datar и Rajan (2017):

### **Отклонение на разходите на преките материали**

Отклонение на преките материали е разликата между действителните разходи за производството и това, което би трябвало да струва то по план. Това е отклонение от първо ниво. Отклонението на разходите за преки материали може да бъде подразделено на отклонения от второ ниво - отклонение на цената на преките материали и отклонение на използваното количество преки материали.

- Отклонение на цената на преките материали е разликата между цената и себестойността на действителното количество материал, който е използван или закупен, т.е. разликата между това, което материалът е струвал в действителност и заложената цена по бюджет.

- Отклонение на използваното количество преки материали е разликата между количеството материал, който би трябвало да се използва и количеството материал, който е бил използван за съответното производство.

### **Отклонение на разходите за пряк труд**

Отклонението на прекия труд е разликата между това, което би трябвало да струва (по бюджет) производството на продукта или услугата относно вложения труд и това, което е струвало то в действителност (отклонение от първо ниво). Отклонение на разходите на прекия труд може да бъде подразделено на отклонения от второ ниво - отклонение на нормата на прекия труд и отклонение на ефективността на прекия труд.

- Отклонение на нормата на прекия труд е разликата между бюджетираната цена и реалната цена за действителния брой изработени часове, т.е. това е разликата между това, което трудът е струвал в действителност и това, което той би трябвало да струва по бюджет.

- Отклонението на ефективността на прекия труд е разликата между планираните часове, които би трябвало да бъдат отработени по бюджет за броя на действително произведените продукти, и действителния брой отработени часове, оценени по часова ставка, т.е. това е разликата между броя часове, които би трябвало да бъдат отработени (по бюджет) и броя часове, които са отработени, оценени по часова ставка.

### **Отклонения на променливите общопроизводствени разходи**

Отклонението на променливите общопроизводствени разходи от първо ниво е дефинирано, като разликата между планираните общопроизводствени разходи и реализираните такива (отклонение от първо ниво). То може да бъде подразделено на (отклонения от второ ниво):

- Отклонението на разходването на променливите общопроизводствени разходи е разликата между стойността на променливите общопроизводствени разходи, които би трябвало да бъдат направени в действителните часове на активна работа и действителната стойност на променливите общопроизводствени разходи, които са били направени.

- Отклонение на ефективността на променливите общопроизводствени разходи е аналогично на отклонението на ефективността на прекия труд, но остойностена по часовата ставка за променливи общопроизводствени разходи.

### **Отклонения на постоянните общопроизводствени разходи**

Тези отклонения представляват опит да се обясни непълното усвояване или свръхусвояването на постоянните общопроизводствени разходи. Отклонението на постоянните общопроизводствени разходи може да бъде подразделено на две части (от второ ниво) - Отклонение на разходването и Отклонение на обема. Последното на свой ред може да бъде разделено на нови две части - Отклонение на ефективността на обема и Отклонение на капацитета на обема (отклонения от трето ниво).

Отклонение на постоянните общопроизводствени разходи е разликата между направените постоянни разходи и усвоените постоянни разходи. С други думи, това са непълно или свръхусвоените постоянни общопроизводствени разходи.

Отклонението на разходването на постоянните общопроизводствени разходи е разликата между планираното разходване на постоянни общопроизводствени разходи и действителното разходване на постоянните общопроизводствени разходи.

Отклонението на обема на постоянните общопроизводствени разходи е разликата между реалния и бюджетирания (планиран) обем умножен по коефициент на разпределение за единица продукция.

Отклонението на ефективността на обема на постоянните общопроизводствени разходи е разликата между броя на планираните часове производство и броя на часовете в действителност (т.е. отработените), умножена по степен на усвояване на час.

Отклонението на капацитета на обема на постоянните общопроизводствени разходи е разликата между бюджетираните (планираните) часове на работа и действително отработени часове, умножена по степен на усвояване на час.

### **3. Анкетно проучване: Методология и анализ**

#### **Методология**

Проучването има за цел да интервюира ръководители от финансовите отдели и висши ръководни кадри от най-големите производствени предприятия, осъществяващи икономическа дейност в България относно използването на различни форми на анализа на отклоненията на разходите от бюджетираните

стойности и намерението им да внедрят такива форми на управленски контрол в организациите си. Фокусът на разработката е да се изследват практиките в големите производствени предприятия, тъй като според авторът, при тези бизнес организации ползите от прилагането на подобен тип инструментариум за управленски контрол са с най-голям потенциал. Участващите 34 ръководни кадри представляват производствени бизнес организации от различни индустрии. Организациите са избрани от класацията на вестник Капитал за стоте най-големи компании в България за 2018 г. („Капитал 100“, 2018). Респондентите са както български, така и международни организации, упражняващи дейност в България. Следователно, може да се направи извод, че извадката е достатъчно представителна, за да даде изчерпателна перспектива за използването на анализа на отклоненията в големите производствени бизнес организации в България.

### **Моделът**

Участващите в анкетата организации са разделени в няколко категории спрямо зрелостта им в използването на анализа на отклоненията и бюджетирането. Моделът обособява четири категории според четирите етапа на зрялост при използването на този инструмент на управленския контрол. Категориите са следните - започвайки от най-неопитните и стигайки до най-опитните в използването на този инструментариум:

Наблюдателите са организации, които имат намерение да използват анализ на отклоненията. Те разработват стратегии за адаптиране и приложение на анализа на отклоненията и планират да го използват, но все още не са го въвели в действие. Тези участници желаят да оценят наличните опции и да определят кой подход би им бил от полза.

Начинаещите тепърва са започнали да използват анализа на отклоненията и работят в насока на изграждане на концепции или работят върху начални проекти по внедряване на определени елементи от анализа на отклоненията. Те искат да придобият опит в тази област на управленския контрол, за да могат да дефинират бъдещи проекти.

Средно напредналите имат значително количество приети политики по отношение на корпоративното управление, в които анализът на отклоненията е широко застъпен. Те се стремят към подобряване и разширяване на употребата на анализа на отклоненията и интегрирането на процеса с други управленски практики.

Напредналите бизнеси използват анализа на отклоненията в голяма степен и се стремят да оптимизират операциите си, а благодарение на тях - и структурата, и стойността на разходите си.

### **Резултати от проведената анкета**

Анкетата включва организации от всички етапи на използване на анализа на отклоненията. На база на нея са формирани няколко ключови констатации:

**Извод 1:** 100 процента от участниците изготвят поне годишни бюджети.

100 процента от изследваните предприятия имат установен процес на бюджетиране. При различните предприятия се наблюдава различно ниво на формализиране на този процес и различен обхват. 100 процента от респондентите отговарят, че в управляваните от тях предприятия изготвят поне главен бюджет за период от поне една година. Почти 100 процента от запитаните отговарят, че освен главния бюджет, изготвят и поне един детайлен бюджет на отделните звена, най-често производствен бюджет (97%). 88% от изследваните предприятия изготвят и средносрочни и/или дългосрочни бюджети с хоризонт над една година. Нивото на формализиране на процеса на бюджетиране варира при отделните предприятия. В 26% от предприятията има приета политика задължаваща ръководството да изготвя бюджети. При основната част от предприятията бюджетирането е част от корпоративната култура и начин на управление без формални правила. При само приблизително 9% от предприятията съществува одобрена политика, включваща детайлни процедури, регламентиращи процеса по бюджетиране и изготвяне на бюджетите.

**Извод 2:** 94 процента от финансовите директори правят основен анализ на отклоненията от бюджета от първо ниво.

Делът на предприятията в анкетното проучване, при които ръководството прави основен анализ на отклоненията от бюджета на годишна база е 94 процента. Този тип анализ се прави поне веднъж годишно - в края на периода, и включва отклоненията от първо ниво. Отговорни за извършването на анализа на отклоненията в общия случай са финансовите директори на съответните предприятия, като входящите фактически данни за анализа се генерират със стандартен отчет от финансово-счетоводната/ERP системата на предприятието. Почти всички анкетиращи отговарят, че не обработват допълнително данните, генерирани от система, а сравнението е или продуцирано директно в съответната система, или информацията от нея се извежда в допълнително приложение на офис



пакет. 100 процента от чуждестранните компании, разглеждани в извадката потвърждават, че този тип анализ се изпраща на ръководството на компанията майка и служи за оценка на представянето на местното ръководство. Бонусите на местното ръководство са обвързани с постигането на определени финансови и оперативни резултати, част от които се измерват с помощта на анализа на отклоненията. От друга страна местното ръководство използва информацията от анализа за идентифициране на предизвикателства или проблеми в определени области – оперативни, финансови, управленски и т.н.

**Извод 3:** 88 процента от респондентите изготвят детайлни производствени бюджети, но само 9 процента изготвят анализ на отклоненията на базата на тези бюджети от ниво 2.

Голяма част от анкетираните предприятия изготвят производствени бюджети, както и бюджети на спомагателните звена, с достатъчна аналитичност, включваща детайли за планирани количества и планирани цени на използвани материали, труд и общопроизводствени разходи. Информацията в тези бюджети се използва като средство за комуникация между отделите, между висшия мениджмънт и мениджърите от средно ниво за целите и плановете на ръководството в оперативно отношение. Само 9 процента от предприятията изготвят анализ на отклоненията от тези детайлни бюджети, които позволяват да се правят целеви анализи по определени области, касаещи производствения процес и съпътстващите процеси в производствените предприятия. Тези анализи се изготвят от отдел „Контролинг“ или аналогично звено в предприятието, като адресатите на съответните анализи са както финансовите, така и оперативните директори и мениджъри.

Приблизително 90 процента от ръководителите на предприятията, които не изготвят детайлен анализ на отклоненията посочват, че не е създадена техническа възможност за измерване и осигуряване на детайлна информация за реализираните (фактически) стойности на наблюдаваните променливи (количества, цени, разходни норми и т.н.). Следователно, въпреки че бюджетите се изготвят с необходимото ниво на детайл, липсва детайлна информация за фактическите стойности за периода. Това ограничава потенциалните положителни ефекти от изводите на подобен тип задълбочен анализ – създаване на стимули за отговорните мениджъри, влияние върху мотивацията и поведението им, оценка на представянето им за изминалия период, навременна комуникация на критични

фактори и входящи данни по отношение на процеса на планирането за следващия период.

**Извод 4:** Нито едно от анкетираните предприятия не изготвя бюджет с детайли, които биха позволили задълбочен анализ на отклоненията и съответно не се изготвя такъв анализ от ниво 3.

Ръководителите на предприятията, обект на анкетното проучване, потвърдиха, че към момента на запитването те оценяват като маргинални ползите от изготвянето на по-детайлни бюджети от описаните по-горе и съответно по-детайлни анализи на отклоненията, в сравнение с разходите, които биха били необходими за имплементирането и администрирането на подобна процедура. Тук е важно да се отбележи, че мениджърите оценяват високо ползите на създаването на такава организация, но посочват като пречки трудността да бъде защитено такова решение пред съвета на директорите и съответно трудността да се осигури финансиране за такъв проект.

#### **4. Заключение**

В заключение може да се обобщи, че съществената част от ръководните кадри на производствените предприятия разбират значението, важността и ползите от анализа на отклоненията, вкл. предхождащата стъпка – бюджетирането и са имплементирали поне основните компоненти на системата за анализ на отклоненията. Въпреки това, в голяма част от предприятията, процесът по анализ на отклоненията е на основно ниво и има голям потенциал за допълнително развитие. Мениджърите отбелязват няколко причини за липсата на изградена задълбочена и детайлна система за анализ на отклоненията. Основната причина е липса на техническо обезпечение за подобен тип анализи и по специално система за събиране и обработване на необходимата фактическа информация. Това от своя страна е резултат от липсата на инвестиции в подобна инфраструктура.

Проучването показва, че при наличието на финансиране за изграждането на ERP системи и/или модули на ERP системи, както и спомагателни софтуерни и хардуерни решения с интерфейс към вече изградената ERP система в предприятието, които да позволяват такава функционалност с достатъчно аналитичност на събираните данни, мениджърите биха се възползвали от ползите, които предоставя анализът на отклоненията.

### **Литература:**

1. Андреева, Д. (2013) *Управление на разходите: Теория, методология практика*, УНСС.
2. Datar, S., Rajan, M. (2017) *Horngren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 16th ed., Pearson Education Limited, pp. 269 – 348
3. „Капитал 100“, 2018, Наличен в: <https://www.capital.bg/k100-2018/>.