



НЯКОИ АСПЕКТИ ОТНОСНО СЪЩНОСТТА НА КОСТ КОНТРОЛА

ON COST CONTROL – SOME ASPECTS OF ITS NATURE

Виктория Петрова
Viktoria Petrova

Великотърновски университет „Св. св. Кирил и Методий“
“St. Cyril and St. Methodius” University of Veliko Tarnovo

Abstract: Achieving high financial results is the goal of the management of each enterprise. In order to achieve this, managers need to focus their attention primarily on revenue and expenses and, above all, on controlling their values. One of the methods that has been required in recent years is cost control. The purpose of this study is to analyze its nature and features.

Keywords: cost control, control, controlling, internal controls.

JEL: M41

ВЪВЕДЕНИЕ

Предприятията функционират в постоянно променяща се бизнес среда и от мениджърите се изискват адекватни и навременни действия (Petrova, 2016. p. 189). Основната им цел е успешно развитие и постигане на добри финансови резултати. Един от инструментите за това е внедряване на кост контрола като система за постоянен контрол и следене разходването на парични средства и ресурси в предприятието. Кост контролът е сравнително ново понятие за България и в последните години се наложи като практика в някои предприятия. С настоящата разработка се цели да се изследват неговата същност и особености.

Етимологически понятието „кост контрол“ произлиза от английските думи *cost* – ‘цена, стойност; разходи; разноски; струвам’ и *control* – ‘контрол, проверка’. С него се обозначава контролът на разходите, контрол на плащанията.

Кост контролът е съвкупност от действия за идентифициране, управление и оптимизиране на разходите и приходите с цел увеличение на печалбата. Неговата същност до голяма степен го доближава до вътрешния контрол като вид проверка, от една страна, и до контролинга, от друга.

*Вътрешният контрол*¹ е процес, осъществяван от борда на директорите, мениджмънта и друг персонал, създаден да осигури разумна степен на сигурност по отношение постигане на целите на

¹ При изясняване същността му през последните години в световен мащаб се наблюдава тенденцията да се използват и прилагат т.нар. интегрални рамки и модели за контрол (Iliev, 2017). Най-известните модели са: COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) и ICF² (Internal Control – Integrated Framework). Освен тях съществуват и други системи за вътрешен контрол като: CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology) – допълнение към вътрешните контроли на COSO, за подпомагане на контролите в информационно-технологична среда; Co-Co (Criteria of Control) – система на Канадския институт на дипломираните експерт-счетоводители (The Canadian Institute of Chartered Accountants); Вътрешен контрол по доклада на Turnbull на Института на дипломираните експерт-счетоводители в Англия и Уелс (The Institute of Chartered Accountants in England) и Вътрешен контрол на ACC (Australian Conditions for Control) (Moeller, 2005, p. 145–170).

организацията по отношение на ефективността и ефикасността на операциите, надеждност на отчетността и спазване на законовата рамка (COSO, 2013, р. 3). За правилното разбиране на същността му в Интегрираната рамка за вътрешен контрол (Internal control – integrated framework (ICIF)² се подчертава, че той е:

- насочен към *постигане целите на организацията* в една или няколко категории – операции, отчетност, законодателство;
- *процес*, състоящ се в изпълнението на текущи задачи и дейности;
- *изпълняван от хора* от различните йерархични нива в организацията, не просто политики, наръчници, системи и форми;
- в състояние да осигури *разумна увереност*, не абсолютна сигурност в мениджмънта от най-високо ниво;

➤ *приспособим* към структурата на организацията (COSO, 2013, р. 3).

Пет са компонентите, които се съдържат във вътрешния контрол:

- контролна среда;
- оценка на риска;
- контролни дейности;
- информация и комуникация;
- дейности по мониторинг (COSO, 2013, pp. 4–5).

Те се намират в пряка връзка с целите на управлението на предприятието и другите вътрешни структури в него. Вътрешният контрол е непрекъснат и всеобхватен процес, при който всички елементи си взаимодействат постоянно и без прекъсване. Подчертаният му динамичен характер кара управлението на предприятието да реагира своевременно и адекватно на изменчивата обкръжаваща среда. Чрез създаване на стабилна система за вътрешен контрол се:

- увеличава възможността за цялостно подобрене и устойчиво развитие в предприятията;
- фокусира мениджмънтът върху целите (оперативни и финансови), които си е поставил.

Кост контролът се доближава до вътрешния контрол като вид проверка, но не на цялото предприятие, а само на конкретни дейности, отнасящи се до управление на разходите и приходите, контрол на качеството, организацията на документооборота.

*Контролингът*³ е инструмент на управлението (Falko, Russel, Levin, 2002). Според Рудолф Ман и Елмар Майер той е „съвкупност от задачи на ръководството, планирането и контрола за целевоориентирано координиране. Контролингът позволява ръководство, което чрез планиране целевоориентирано да нагажда предприятието към промените в обкръжаващата среда и да изпълнява необходимите регулиращи задачи“ (Rudolf, Mayer, 1995, р. 5).

Според Д. Хан контролингът може да се интерпретира като „информационно обезпечаване на ориентираното към резултат управление на предприятието. Задачите му следователно се състоят в това по пътя на подготовката и на предоставянето на необходимата управленска информация да ориентира ръководството за вземане на решения и предприемане на действия“ (Han, 1997, р. 108).

Среща се и по-широко тълкуване на понятието „контролинг“, като за него са присъщи функциите и задачите на управленското счетоводство. От тази позиция то „се разглежда като разширена система на организация на отчетността за целите на вътрешния контрол и управление на дейността на предприятието“ (Pavlova, 2010, р. 9).

² ICIF – „Вътрешен контрол – интегрирана рамка“ на COSO е създадена през 1992 г., но с времето е доразработена и усъвършенствана, в съответствие с променящата се бизнес среда. Целта на интегрираната рамка е да помага на ръководството да контролира по-добре своето предприятие и да осигури на управителите допълнителни възможности за наблюдение и практическо осъществяване на вътрешния контрол.

³ Понятието „контролинг“ произхожда от английската дума “to control” и най-общо в икономически смисъл означава управление и наблюдение. То се появява в икономическата литература в края на XIX и началото на XX век и се свързва с икономическия растеж в САЩ, когато развитието на американската промишленост предизвиква безпрецедентен ръст на размера на отделните предприятия и усложняване на производствените процеси. Това от своя страна налага необходимостта от подобряване на методите на управление, на отчитане и на контрол на дейността на предприятията. (<https://financeue15.files.wordpress.com/2014/10/1d0bed0b1d189d0b0d185d0b0d180d0b0bad182d0b5d180d0b8d181d182d0b8d0bad0b0.pdf>)

Симеонов извежда три основните концептуални подхода, които може да се приложат към контролинга, а именно:

а) задачите му се ограничават в управлението на стойностните показатели на предприятието;
б) концептуалната рамка се разширява чрез подчертаване на информационната насоченост на контролинга;

в) акцентира се върху неговата координираща роля в процеса на управление, т.е. дефинира се като метауправленска функция по координацията на управлението (Simeonov, 2004, pp. 11–14).

По своята същност контролингът е система за планиране, анализиране, отчитане, регулиране и контрол на дейността, целяща осигуряване на дългосрочна жизнеспособност и конкурентоспособност на предприятието (<https://financeue15.files.wordpress.com/2014/10/1d0bed0b1d189d0b0d185d0b0d180d0b0d0bad182d0b5d180d0b8d181d182d0b8d0bad0b0.pdf>). Неговата функция е да съдейства на ръководството на предприятието при вземане на оптимални решения, свързани с дейността в предприятието, и нейното ефективно и ефикасно осъществяване. С негова помощ се реализират набеязаните цели за постигане на просперитет.

Изложеното дотук е основание да се приеме, че контролингът е важен инструмент за ефективно управление на предприятието. Целите му се изразяват в постигане на определено ниво на печалба, рентабилност или производителност при определена ликвидност. В този смисъл те не би следвало да се различават от целите на предприятието. Контролът, планирането, бюджетирането и анализът на дейността изпълват неговата същност.

Изхождайки от същността на контролинга и вътрешния контрол се установява, че кост контролът е процедура, която наподобява контролинга и вътрешния контрол. За разлика от тях, кост контролът е насочен не към цялата дейност, а само към управление на разходите и приходите. Целта му е постигане на ефективност и реализиране на по-добри финансови резултати, но също така и подобряване контрола на качеството, документооборота и организацията на работа в счетоводството.

Кост контролът подпомага ръководството на предприятието да взема правилни управленски решения чрез упражняването на специализиран вътрешен контрол върху дейностите в предприятието. Той представлява изградена система, която следи:

- *материални запаси* – материали, горива, продукция и стоки в складовете на предприятието;
- *разходи по икономически елементи* – следи за правилното и коректното им разходване;
- *касова дейност* – парични постъпления и плащания в предприятието, осъществени в брой;
- *разчети с доставчици, клиенти*;
- *правилно попълване и оформяне на първичните и вторични счетоводни документи, свързани със стоково-материалните запаси и стоки.*

Специализираният вътрешен контролен отдел (cost control отдел) изпълнява комплексни задачи по планирането, регулирането и наблюдението на дейността за реализация на набеязаните цели (финансови и материални). Преди всичко тези задачи се изразяват в текущи промени и съгласувания; отстраняване на смущения и гарантиране на постоянно информационно обезпечаване за нуждите на управлението. В даденото предприятие те може да се конкретизират като:

- Своевременно откриване и възстановяване на нарушеното равновесие в обектите, т.е. на слабостите, пропуските и нарушенията, допуснати при осъществяването на стопанската дейност;
- Следене и контролиране срока на годност, количество и качество на доставените стоки в предприятието;
- Заприхождаване на доставените стоки посредством складова програма и правилното ѝ съхранение в складовете на предприятието;
- Съдействие за опазването и оптималното използване на активите на предприятието;
- Извършване на инвентаризации и проверки;
- Изготвяне на текущи и годишни отчети и доклади за извършените инвентаризации;
- Прави предписания на материалноотговорните лица за отстраняване на допуснатите нарушения;
- Съставяне протоколи и актове за констатирани липси и злоупотреби с материални и финансови средства;
- Съставяне протоколи за брак;
- Попълване на дневници за входящ контрол;

- Следене за правилното изпълнение на инвестиционната програма на предприятието;
- Отчитане на приходите в обектите на предприятието и регулиране на разходите и др.

С изпълнението им се създават възможности за по-висока производителност и постигане на по-високо качество на произвежданата продукция и предлаганите услуги.

Специализираните вътрешни контролни отдели (cost control отдели) има съществено значение за всяко предприятие. Чрез изпълнение на конкретните и специфичните си задачи те подготвят и предоставят необходимата информация, която да ориентира ръководството, за да взема съответните решения и да предприема определени управленски действия. Cost control отделът обръща изключително внимание на разходите на предприятието, като изготвя различни видове таблици, отчети и анализи за съответния отчетен период.

При изпълнение на задачите си cost control отделът използва различен инструментариум от методи и техники. В практиката се прилагат различни подходи за въздействие върху дадено предприятие и процесите в него. Известни са няколко подхода за тяхното систематизиране. М. Динев изготвя една от класификациите. Според него те биват: *общи; поведенчески, математически и специфични*. Общите методи са с универсална приложимост. Те използват опит, знания и умения от управлението, статистиката, математиката и други области на познанието. Поведенческите методи се използват и прилагат от контрола върху поведението на личността, като се разглеждат през призмата на мотивацията и резултата (Илев, 2017, р. 4). Специфичните методи са характерни единствено за контрола. Те включват:

- Проверката на документи – представлява изследване на отразената по определен ред информация, присъствието на задължителните реквизити, сроковете за съставяне, изчисленията, изброяването на фактите и т.н.

- Справката – метод за изследване на едната страна на едно или няколко явления. Тя се използва, когато се изучават явления и процеси, за които липсва специална информация. Изготвя се въз основа на първични носители.

- Анкетата – метод за изясняване на всички страни на едно или няколко явления, които са сравнително малки по обем. За провеждане на анкета се съставя въпросник. Чрез въпросите, включени в анкетата, се извършва цялостно изучаване на контролираните обекти.

- Писмените обяснения – с тях се цели доизясняване на определени факти и мотивите за определен резултат. Чрез тях се разкрива личното отношение към собствени действия и към действията на други лица. Установяват се причинно-следствените връзки.

- Инвентаризацията – изразява в количествено измерване на фактическото състояние на активите и тяхното сравняване с отразеното по документи.

- Експертизата – метод за изясняване на проблеми, които не са в компетентността на контролните органи. Тя се извършва от висококвалифицирани специалисти в съответната област (Илев, 2017, р. 5).

Доколкото специфичните методи са универсални за контрола, следва да се прилагат и за конкретното – кост контрола – като специфична негова форма.

Две са основните групи причини, от които възниква необходимостта за внедряване на кост контролна система в предприятията. От една страна, динамичните промени във външната среда и, от друга – недостатъците и несъвършенството на системите за контрол, прилагани в предприятията у нас.

Като *външни причини* може да се посочат:

- световната глобализация, която е причина за интернационализация на пазарите;
- увеличаващата се конкурентна среда, която изисква развитие на технологиите и иновациите в производствените процеси, управление и контрол на предприятията;
- нарастване ролята на мениджмънта в резултат на научно-техническия прогрес и усъвършенстване на организационните структури на управление;
- засилване на партньорството и сътрудничеството между компаниите в резултат на растящата специализация на фирмената дейност;
- динамиката в предлагането на световните и местните пазари по отношение на видово разнообразие и цени;
- неизбежността от преход към целево ориентирано управление на разходите поради засилващото се въздействие на пазарните цени и др.

Към вътрешните причини, които подтикваат предприятията да внедряват кост контрола може да бъдат посочени:

- усложняването на организационните структури в предприятията;
- увеличаване производствената дейност в предприятията;
- повишаване обема на вътрешната и външната информация, която трябва да бъде обработена и правилно документирана;
- нарастване на потребността от по-стриктна отчетност и контрол по отношение на разходите в предприятието.

Необходимостта от внедряване на кост контрола в българските предприятия е продиктувана от оперативния счетоводен риск, „описващ опасността в предприятието поради допуснати методически грешки, технически неточности и нарушения в счетоводните записвания да бъде създадена счетоводна информация, която не отговаря на критериите“ (Petrova, 2012, с. 105–106), и съществуващите слабости в системите за вътрешен контрол, като:

- липса на дългосрочна концепция и стратегическо планиране за развитие и просперитет на предприятията;
- некоректно, погрешно или неясно формулиране на целите (производствени, финансови, социални, екологични и т.н.) на контрола;
- тактическото и оперативното планиране са недостатъчно развити;
- липсват регулиране и контролни системи в предприятията, които да установят отклоненията в дейността им и причините за тяхното възникване;
- недостатъчно използване на възможностите на диагностичния анализ, с който предприятията могат да се предпазят от грешки и отклонения в наложените стандарти, цели и задачи;
- недостатъчно ориентиране и разбиране на отчетността и фирмената информационна система;
- прилагане на неправилна система за оценка въздействието на обкръжаващата среда и др.

Същевременно използваният и прилаган специализиран вътрешен контрол, осъществен от cost control отдела, носи на предприятието редица ползи, например кост контролът:

- осигурява на ръководството допълнителна увереност във възможностите за постигане на поставените му цели, задачи и реализиране на стратегии за развитие;
- осъществява и формира обратна връзка, чрез която мениджърите да разберат как функционира бизнесът;
- отстранява своевременно възникналите отклонения и грешки, допуснати при осъществяването на стопанската дейност.

Чрез анализиране кост контролът цели намаление на разходите в предприятието; изграждане на система за гъвкаво ценообразуване; контрол на качеството; подобряване на документооборота и организацията на работата на материалноотговорните лица.

Цената, която предприятието „трябва да плати“, са разходите за въвеждане и поддръжка на кост контролната система. Ограниченията и трудностите с намиране на капиталови и трудови ресурси принуждават предприятията да търсят алтернативни подходи като кост контрола.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Кост контролът е средство, което позволява на предприятията да се справят по-ефективно с променящата се конкурентна среда. Той е конкретна форма на проявление на вътрешния контрол като проверка и на контролинга като процедура. Кост контролът включва комплекс от процедури и действия, провеждани от ръководството на предприятието за осигуряване, доколкото това е практически възможно, предотвратяване на грешки; постигане на пълнота и правилност на счетоводната документация, защита на имуществото, както и своевременно изготвяне на надеждна информация за финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието. С въвеждането му се подпомага управлението на предприятието и значително се улеснява и облекчава работният процес в счетоводството, особено на дейностите, свързани с осъществяване не на правилно, коректно и точно завеждане на документооборота.

REFERENCES:

1. **COSO 2013:** Internal control – integrated framework, Executive summary <<https://www.coso.org/documents/990025p-executive-summary-final-may20.pdf>> (01.09.2019)
2. **Falko, S., Russel, K., Levin, L. 2002:** Controlling: Russian and American experience. Controlling Nr 2 <<http://controlling.ru/magazine/35.htm>> (01.09.2019) (in Russian)
3. **Han, D. 1997:** *Planning and control: controlling conception, Finance and Statistics.*
4. <https://financeue15.files.wordpress.com/2014/10/1d0bed0b1d189d0b0d185d0b0d180d0b0d0bad182d0b5d180d0b8d181d182d0b8d0bad0b0.pdf>
5. **Iliev, P. 2017:** Controlling and Internal control. <<http://eprints.nbu.bg/3259/1/Kontroling.pdf>> (01.09.2019) (in Bulgarian)
6. **Iliev, P. 2017:** Nature of control <<http://eprints.nbu.bg/3260/1/Syshnost%20na%20kontrola.pdf>> (01.09.2019)
7. **Moeller, R. 2005:** *Brink's Modern Internal Auditing.* New Jersey: John Wiley & Sons.
8. **Pavlova, M. 2010:** *Management accounting.* Veliko Tarnovo: LBM Invest.
9. **Petrova, P. 2012:** *Accounting risk management.* Veliko Tarnovo: Ivis. (in Bulgarian)
10. **Petrova, P. 2016:** Society changes Accounting, Forum on studies of society: conference proceedings: Craiova. Ed.: Cr. I. Goga, A. M. Niță, Al. Porumbescu, E. Sorescu, I. V. 'erban, București: Pro Universitaria.
11. **Rudolf, M., E. Mayer 1995:** *Controlling for beginners.* Varna. (in Bulgarian)
12. **Simeonov, O. 2004:** *Controlling.* Sofia: Trakia-M. (in Bulgarian)

За контакти:

Виктория Петрова, хоноруван асистент
Служебен адрес: гр. Велико Търново, 5000 ул. „Арх. Георги Козаров“, 1
ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, Стопански факултет,
катедра „Финанси и счетоводство“
Ел. поща: vpetrova_27@abv.bg
