

**ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ТЕОРЕТИЧНИХ ПІДХОДІВ
ДО БЮДЖЕТУВАННЯ****HISTORICAL ASPECT OF DEVELOPMENT OF LOOKS BUDGETING**

У даній статті розглянуто ретроспективний аналіз історичних підходів становлення бюджетування як економічної категорії, наукового напрямку та важливої складової економічної реальності, що дало можливість визначити чотири основних етапи їх існування та поступальної еволюції: від формування теорії управління й планування в організаціях (1970 - 1980 рр.), появи концепції фінансового планування в рамках фінансового менеджменту (1980 - 1988 рр.), теорії бюджетного планування як елементу внутрішньо фірмового контролінгу (1988 - 1998 рр.) до теорії бюджетного управління як сучасної технології управління підприємством (1998 р. - теперішній час). Запропоновано нові перспективні напрямки наукових розробок в частині бюджетування, підкреслені відмінності поглядів на бюджетування вітчизняних за зарубіжних науковців. Розглянуті питання взаємозв'язку системи стратегічного управління підприємством і процесу бюджетування, а також напрямки, які необхідно започаткувати організації для ефективної реалізації стратегічних цілей шляхом удосконалення бюджетування. Зроблено наголос на розробку практично-прикладного інструментарію імплементації модернізованих концепцій бюджетування.

В данной статье проведен ретроспективный анализ становления бюджетирования как экономической категории, научного направления и элемента социально-экономической реальности, что дало возможность определить четыре основных этапа их существования и поступательной эволюции: от формирования теории управления и планирования в организациях (1970 - 1980 гг.), появления концепции финансового планирования в рамках финансового менеджмента (1980 - 1988 гг.), теории бюджетного планирования как элемента внутренне фирменного контролинга (1988 - 1998 гг.) к теории бюджетного управления как современной технологии управления предприятием (1998 г. - настоящее время). Предложено новые перспективные направления научных разработок в части бюджетирования, подчеркнуты отличия взглядов на бюджетирование отечественных и за рубежомных ученых. Рассмотрены вопросы взаимосвязи системы стратегического управления предприятием и процесса бюджетного планирования. Исследуются направления, которые необходимо начать организации для эффективной реализации стратегических целей с помощью системы бюджетного планирования. Акцентировано внимание на разработке практично-прикладного инструментария имплементации модернизованных концепций бюджетирования.

In this article the retrospective analysis of becoming is considered categories of budgeting and conceptions, which it is characterized, that enabled to define four stages of their existence and evolution: from forming of theory of management and planning in organizations(1970-1980gg.), appearances of conception of the financial planning within the framework of financial management (1980-1988gg.), theory of the budgetary planning as element of internal controlling (1988-1998gg.) to the theory of budgetary management as to modern technology of management

an enterprise (1998g. – for a present tense. Perspective directions of scientific developments are offered in part of budgeting, distinctions of looks are underline to budgeting domestic for foreign scientists. Considered questions of intercommunication of strategic management and process of budgeting an enterprise. Directions that must be begun to organization for effective realization of strategic aims by means of the system of the budgetary planning are investigated. Attention on development of the practically-applied tool of implementation of modernization conceptions of budgeting is accented.

Ключові слова: концепція бюджетування, бюджет, бюджетування.

Вступ. Практика використання бюджетування підприємствами розвинених країн показала, що воно оптимально пристосоване для вирішення оперативних тактичних питань, основи яких закладаються на рівні стратегії, тактичних планів і чітко з ними кореспондуються. Така тенденція забезпечує закордонним компаніям реалізацію довгострокових цілей, закладених на рівні тактичного управління, та виступає запорукою поступального розвитку і зростання. На сьогоднішній день, вже маючи основу для такої інтеграційної єдності між бюджетуванням та стратегією, вони ставлять питання про формування єдиної системи, що ще більше прискорить такі тенденції. В той час як в Україні практично відсутні приклади дієвого застосування усього спектру можливих ефектів від запровадження бюджетування, а також спостерігається відсутність взаємоузгодженості між стратегічним та тактичним рівнями управління, тобто процес бюджетування на підприємстві мало пов'язаний зі стратегічними цілями. Такий стан речей призводить до зменшення ефективності обох цих складових.

Причини, з яких бюджетування не набуло значного розвитку в Україні, є актуальними як у теоретичному, так і у практичному плані, насамперед тому, що джерела ефективності господарювання на підприємстві знаходяться у площині бюджетів, які, як показує ряд досліджень досить часто відірвані від стратегічних цілей підприємства.

У зв'язку з цим для прискореного впровадження бюджетування у практику господарювання необхідно розробити відповідний методичний інструментарій, основи якого закладено у теоретичних концепціях і поглядах на бюджетування та його функціональну роль в управлінні підприємствами.

Теоретичні та методологічні аспекти досліджуваної проблеми висвітлено в працях таких провідних українських вчених, як Бланк І. О., Лаптев С. М., Любунь О. С., Бень Т., Довбня С., Онищенко С., Круш П.В., Ялового Г.К., Зятковський І. В. та ін., а також зарубіжних - Джай К. Шима, Джой Р. Сігела, Самочкіна В.Н., Проніна Ю.Б., та ін. Проте аналіз причин які стримують бюджетування на підприємствах у сучасних умовах показує, що ця проблематика залишається дискусійною і потребує подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз наукових поглядів на бюджетування в історичному аспекті.

Методологія. Теоретичну та методологічну основу дослідження становлять концепції і положення, які висвітлені в працях вітчизняних і зарубіжних учених з економічної теорії, менеджменту, контролінгу та корпоративного управління.

Методичну основу становлять загальнонаукові прийоми досліджень та спеціальні методи, що ґрунтуються на сучасних наукових засадах управлінської, економічної та спорідненої з ними наук.

Результати дослідження. Уявлення про бюджетування як однієї із самодостатніх, відособлених технологій фінансового планування формувалися досить довгий час. Багато в чому цим змінам сприяли розробки й відкриття вчених в області стратегічного і тактичного планування та загалом управління, організаційного проектування, фінансового менеджменту й ряду інших напрямів теорії управління. Значна кількість принципів, методик і технологій, що характеризуються схожими концептуальними основами й використовуваних сьогодні в бюджетуванні, застосовувалися довгий час, проте не мали комплексного теоретичного обґрунтування. Лише порівняно недавно була розроблена теорія фінансового планування, що дозволила об'єднати всю сукупність даних наукових доробок у єдину логічно структуровану концепцію, що одержала назву бюджетування. Дана концепція дає можливість не тільки усвідомити роль і місце кожної методики та технології у діяльності по управлінню підприємством, але і створити передумови для її вдосконалення та підвищення якості такого управління.

Формування концепції бюджетування як відособленого наукового напрямку відбувалося в кілька етапів. В історичному аспекті, можна виділити чотири періоди, що відбивають появу в науковій літературі особливостей, характерних для сучасного бюджетування.

1 етап: 1970 - 1980 р. Розробка й формування теорії управління й планування в організаціях. Серед вчених, що приділили плануванню та побудові системи управління особливу увагу, варто виділити Р. Акоффа [1, с. 198]. У його наукових працях, в першу чергу, подано філософський погляд на проблеми управління, відбиті сутність, основні етапи, принципи і методологія планування, розкриваються основи системного підходу.

Розробка методу інтерактивного планування — один з результатів його багатогранної діяльності. Ціль інтерактивного планування полягає в тому, щоб допомогти підприємству розробити основи його власного майбутнього та знайти шляхи його здійснення. Цей метод має на увазі постановку питання про те, що може бути зроблене нами для створення бажаного майбутнього зараз, а не просте з'ясування того, яким виявиться наше майбутнє незалежно

від наших дій. Такий підхід відбиває тверде переконання Р. Акоффа в правильності парадигми: “планувати або бути планованим” [1].

Значним внеском у концепцію стало те, що вчений виділив один із центральних елементів концепції бюджетування - фінансову модель планування. Однак автор вважав, що дана теорія обмежена тільки рамками одного етапу циклу управління підприємством - плануванням.

У той час як Р. Акофф приділяє основну увагу методологічній стороні планування, С. Янг, Дж. О'шонесси й С. Оптнер акцентують свою увагу на дослідженні системно-організаційного аспекту проблеми планування як ключової функції управління, результат якої дає підстави реалізації інших його функцій. Вони розкривають і обґрунтовують алгоритм побудови та функціонування системи управління на підприємстві. У їх дослідженнях [2; 3] визначаються механізми діагностики основних проблем і встановлення цілей підприємства, питання формування, узгодження, утвердження, реалізації й контролю рішень в організації, представлені базові аспекти взаємодії керівництва й персоналу компанії, визначені їхня відповідальність і функціональні обов'язки. Таким чином, з'явилися фундаментальні дослідження для вивчення організаційного аспекту у бюджетуванні: розробка організаційно-тимчасових регламентів, побудова алгоритму впровадження бюджетування, управління персоналом, проблема взаємодії бюджетування зі стратегічним управлінням.

Характерною відмінністю даного періоду від наступних був бурхливий розквіт теорії систем і системного аналізу, тому багато базових основ сучасної теорії управління та бюджетування були закладені вченими, що спеціалізуються в області розробки системного підходу до управління.

На думку Р. Акоффа, системний підхід – це адекватний засіб дослідження і розробки не будь-яких об'єктів, що довільно називаються системою, а лише таких, котрі є органічним цілим [1, с.225].

2 етап: 1980 - 1988 р. Розробка концепції фінансового планування в рамках фінансового менеджменту.

Поява такого наукового напрямку як фінансовий менеджмент дозволило здійснити наступний якісний стрибок у напрямку розвитку теорії бюджетування. З'являється розділ, що одержав назву фінансове планування. Фінансове планування зароджується як окрема сфера діяльності фінансиста, спрямована на:

- 1) планування й аналіз інвестиційних можливостей і можливостей фінансування, якими управляє компанія;
- 2) прогнозування наслідків поточних рішень;
- 3) обґрунтування обраного варіанту з ряду можливих рішень;
- 4) оцінку результатів, досягнутих компанією у порівнянні із цілями, встановленими у фінансовому план.

У підсумку, стали спостерігатися перші ознаки використання теорії бюджетування не тільки на стадії планування, але й на етапах обліку, аналізу і контролю в циклі управління підприємством.

До авторів, що розглянули основи фінансового планування, варто віднести представників англо-американської школи Дж. Ван Хорна, Р. Брейлі, С. Майерса [3; 4].

Учені описали три основних фінансових плани й технологію їхнього складання, наявність яких повинна бути кінцевим результатом процесу фінансового планування, а також принципи, яких треба дотримуватися, для складання об'єктивного прогнозу на майбутнє. Більше того, із прикладної точки зору розкриті питання організації фінансового моделювання в компанії. Особлива увага приділяється плануванню грошових потоків у короткостроковій перспективі.

До безсумнівних переваг цих досліджень варто віднести ті, що у їх межах було створено передумови для формування теорії бюджетування як самостійної концепції і систематизовано основні фінансові інструменти, можливі до застосування в рамках бюджетного процесу.

3 етап 1988 - 1998 р. Розвиток теорії бюджетування як елементу внутріфірмового контролінгу. Тобто поява фундаментальної концепції у менеджменті, управлінському обліку, економічному аналізі й плануванні наприкінці 80-х на початку 90-х років забезпечила новий поштовх в удосконаленні бюджетування.

У широкому розумінні контролінг являє собою систему управління підприємством, засновану на інформаційному забезпеченні і орієнтовану на результати діяльності фірми.

Серед основоположників концепції в першу чергу варто виділити Р. Манна й Э. Майера [6, с.58], які розподілили контролінгу на стратегічний і тактичний (оперативний). Бюджетування в їх роботах було показано як складова «оперативного контролінгу». Однак якщо проаналізувати функції тактичного контролінгу, виділені вченими, можна дійти висновку, що вони практично дублюють функції сучасної системи бюджетування. Вказані фахівці розглядали його як сукупність організаційних заходів щодо вдосконалення документообігу в рамках управлінського обліку. Тут прослідковується орієнтація на управління витратам з використанням інформаційних технологій.

Також одним з родоначальників концепції контролінгу є Д. Хан. Його дослідження має більш практично-орієнтовану спрямованість, аніж робота Р. Манна й Э. Майера [9, с. 38]. Д.Хан сконцентрував свою увагу на практичних проблемах планування як на одній з фаз процесу управління у організаціях. У дослідженні виділено 4 основних види планування: генеральне, стратегічне, оперативне й фінансове (під фінансовим плануванням

автор розуміє тільки планування потоків платежів і виплат у рамках бюджету рухові грошових коштів). У рамках теорій оперативного й фінансового планування автор описавши основні принципи й методологію, показники, на яких базується бюджетування. Безсумнівними досягнення вченого є те, що він детально структурував алгоритм функціонування й архітектуру процесу планування на підприємстві на різних рівнях управління, а також проаналізував і систематизував ряд методологій і методик, застосовуваних сьогодні у плануванні й, відповідно, бюджетуванні, що до нього не було зроблено у повній мірі. Алгоритм формування планів на підприємстві, розроблений Д. Ханом, у практично у незмінному вигляді лежить в основі процесу бюджетування. Крім того, він зумів описати особливості функціонування процедури планування в компаніях холдингового типу. Саме його докладне аналітичне дослідження теорії планування, дозволило зробити рішучий крок у відділенні теорії бюджетування в самостійний науковий напрямок.

4 етап: 1998 р. – по теперішній час. Формування теорії бюджетування як однієї з базових сучасних складових управління підприємством.

Починаючи з цього етапу, відбувається остаточне оформлення технології бюджетування як самостійного наукового напряму. З'являється власний предмет, об'єкт і методи дослідження, література, цілком присвячена даній науковій проблематиці, що розкриває не тільки структуру й методологію бюджетування, особливості її функціонування й взаємодії з іншими складовими управління, а також специфіку розробки й постановки представленої управлінської концепції у діяльності компанії.

У першу чергу, необхідно відзначити роботи Д. Шима й Д. Сигела [10, с. 210], де вперше представлена цілісна концепція бюджетування. Книга в основному присвячена опису методик, властивих для бюджетування, однак дані методи структуровані виходячи з послідовності формування бюджетів у бюджетній системі підприємства. Таким чином, у роботі відбитий алгоритм формування бюджетної системи і дається докладний аналіз методик, застосовуваних на кожному етапі цього процесу.

Вказані автори розглядають бюджетування з погляду можливості охопити увесь процес тактичного управління у поєднанні з елементами стратегічного [10, с. 178], підкреслюючи, що бюджетування "дозволяє погодити діяльність підрозділів всередині компанії та підпорядкувати її загальній стратегічній меті". Дана позиція ширше й глибше підводить фахівців до сучасного розуміння бюджетування, не ставлячи головним тільки планування, а розглядаючи цей процес із точки зору управління. Причому, планування у даній концепції виступає елементом стосовно бюджетування.

У результаті на цьому етапі вчені створили відособлений науковий напрям, що вивчається й удосконалюється в цей час.

Концепція бюджетування на заході формувалася досить довгий час разом з іншими галузями економіки й сформувалася як результат розвитку технологій, методик, інструментів планування, складової управління і фінансового менеджменту. Тому закордонні автори представляють бюджетування як одну з галузей фінансового менеджменту, у той час як вітчизняний учений дивляться на дану концепцію відокремлено. Західні фахівці акцентують увагу на зв'язку бюджетування з базовими категоріями фінансового менеджменту, такими як: інвестиції, вартість капіталу і його структура, управління оборотними активами й ін. Таким чином, бюджетування, у першу чергу, повинне допомогти в підвищенні акціонерної вартості капіталу підприємства, збільшенні рентабельності інвестицій, оптимізації структури капіталу, тобто забезпечити передумови довгострокового розвитку.

Українські фахівці [4; 7; 8] використовують бюджетування для вирішення короткострокових проблем, таких як підвищення «фінансової прозорості» бізнесу, збільшення його прибутковості та зростання ефективності розподілу фінансових ресурсів у короткостроковій і середньостроковій перспективі.

Слід зазначити, що проблема постановки бюджетування в західних компаніях багато в чому вже вирішена. Тому фахівці, значно більшої уваги приділяють питанням удосконалювання даної концепції, зокрема, впровадженню процесного підходу або інтеграції бюджетування з іншими елементами організації управління у єдності стратегії і тактики.

В Україні ж на сучасному етапі розвитку даного наукового напрямку особливу популярність набули розробки в області постановки системи бюджетування на підприємстві. В той же час потрібно зазначити, що на наш погляд розуміння сутності бюджетування в системі управлінні підприємством залишається дещо штучно звуженим, позбавленим стратегічних орієнтирів.

В Україні на сучасному етапі можливо виділити п'ять основних напрямків розвитку підходів до бюджетування (рис 1.).

Західні фахівці [9,10,11] більшою мірою сконцентровані на питаннях організації процесу бюджетування на підприємстві. Вони намагаються стандартизувати даний етап усіма можливими способами: розробляють запобіжники бюджетної системи, визначають коло осіб, що займаються розробкою бюджетів, і розписують їхні ролі й функціональні обов'язки, визначають перелік документів, формати й регламенти їх кругообігу. Ця робота спрямована на оптимізацію функціонування бюджетування в компаніях і на зниження витрат по її організації. Багато керівників приходять до розуміння того, що бюджетування в тому вигляді, в якому представлено зараз, є дуже громіздкою, негнучкою системою. Дослідники сходяться в думці, що тільки вдосконалювання організаційного аспекту допоможе

підвищити гнучкість і адаптивність бюджетної системи і власне процесу бюджетування.



Рис. 1. Напрямки розвитку підходів бюджетування*

* розроблено автором

На нашу думку, аналіз зазначених підходів дає підстави акцентувати необхідність та визначити базові точки, що стануть основою формування такого комплексного методичного підходу до впровадження бюджетування на підприємстві, який доповнив би базову концепцію бюджетування елементами, що придадуть їй системності та зменшать кількість недоліків, характерних для неї.

Висновки. Найбільш суттєвим науковим результатом, що відображає новизну та теоретичне значення дослідження є: здійснення комплексного аналізу історичної еволюції теоретичних підходів до бюджетування з виділенням ключових елементів, що закладаються у безпосередню практику застосування останнього у практичній діяльності підприємств і визначення на цій основі наявності принципів відмінностей у розумінні сутності та ролі останнього. Так, закордонні підходи зорієнтовані на удосконалення та оптимізацію бюджетування з метою підвищення його ролі у реалізації довгострокових цілей розвитку суб'єктів господарювання. В той час, як

вітчизняні є значно відірваними від загальної тенденції, що й визначає, у переважній більшості, відсутність дієвих механізмів застосування бюджетування на підприємствах, а також його взаємоузгодження зі стратегічними орієнтирами розвитку.

Результати, отримані за даним дослідженням, можуть бути використані для розвитку та модернізації бюджетування як об'єкту управління, процесу реалізації складових бюджетної системи у контексті орієнтування підприємства не лише на досягнення короткострокових, а й довгострокових цілей розвитку.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку практично-прикладного інструментарію зазначених напрямків.

Література:

1. Акофф Р. Планування майбутнього корпорації / Акофф Р // Москва.-Прогрес, 1985. с. 194-225.
2. Брейлі Р. Майерс С. Принципи корпоративних фінансів./ Брейлі Р. Майерс С.// М.: Олімп-Бізнес, 2008. с. 54-89.
3. Ван Хорн Дж. К. Основи управління фінансами. / Ван Хорн Дж. К // Мостика. - Фінанси та статистика, 2003. с.548-560.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. / Голов С.Ф. // Підручник.-4-те вид.-К.:Лібра, 2008.- с. 112-154.
5. Друрі К. Управлінський та виробничий облік. / Друрі К // Москва.- Юніті, 2002. —с. 175-185.
6. Манн Р. Майер Э. Контроллинг для початківців. / Манн Р. Майер Э. // — Москва.- Фінанси та статистика, 2004. —с.58-95.
7. Мойсеєнко І.Є. Фінансове планування на підприємстві / Мойсеєнко І.Є. // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 155-158.
8. Немировский И. Б., Старожукова И. А. Бюджетування. Від стратегії до бюджету. / Немировский И. Б., Старожукова И. А. // Москва.- Вильяме, 2006. - с. 56-74.
9. Хан Д. Планування та контроль: Концепція контролінгу. / Хан Д. // Пер. с нім. - Москва.- Фінанси и статистика, 2005. - с.16-54.
10. Шим Д. К., Сигел Д. Г. Основи бюджетування і більше. Довідник по складанню бюджетів. / Шим Д. К., Сигел Д. Г. //Під заг. ред. В. А. Плотникова. — Москва.- Вершина, 2007. - с.110-215.
11. Brealy R.A., Myers St.C, Marcus A.J. Fundamentals of Corporate Finance. - N.Y.: McGRAW-HILL, INC, 1995. - p. 254-255.