

АНАЛІЗ РОЗВИТКУ КОНЦЕПЦІЙ БЮДЖЕТУВАННЯ

У статті розглянуто ретроспективний аналіз становлення бюджетування як економічної категорії та концепцій, що її описують, що дало можливість визначити чотири основних етапи їх існування та поступальної еволюції: від формування теорії управління й планування в організаціях, започаткованих Р.Акоффом (1970 – 1980 рр.), появи концепції фінансового планування в рамках фінансового менеджменту (1980 – 1988 рр.), теорії бюджетного планування як елементу внутрішньофірмового контролінгу (1988 – 1998 рр.) до теорії бюджетного управління як сучасної технології управління підприємством (1998 р. – наш час). Запропоновано нові перспективні напрямки наукових розробок в частині бюджетування, підкреслені відмінності поглядів на бюджетування вітчизняних за зарубіжних науковців. Розглянуто питання взаємозв'язку системи стратегічного управління підприємством і процесу бюджетного планування. Досліджуються напрямки, які необхідно започаткувати організації для ефективної реалізації стратегічних цілей за допомогою системи бюджетного планування. Зроблено наголос на розробці практично-прикладного інструментарію імплементації модернізованих концепцій бюджетування.

Ключові слова: концепція бюджетування, бюджет, бюджетування.

Практика використання системи бюджетного управління показала, що загалом бюджетування більше пристосоване для вирішення оперативних тактичних питань, але не для цілей стратегічного управління. Розроблена стратегія розвитку підприємства не може контролюватися в короткостроковому періоді. Однак сучасний процес складання бюджетів на підприємстві мало пов'язаний зі стратегічними цілями.

У зв'язку з недостатністю наукових розробок у цій сфері бюджетування впроваджують переважно підприємства великого бізнесу. Для прискореного застосування бюджетного планування в корпоративному секторі і прийнятності бюджетування для малого та середнього бізнесу необхідно розробити відповідний методичний інструментарій.

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

Причини, з яких бюджетування як система не набула значного розвитку в Україні, є актуальними як у теоретичному, так і в практичному плані, насамперед тому, що джерела ефективності господарювання на підприємстві знаходяться, насамперед, у площині бюджетного планування, яка, як показують дослідження, досить часто відірвана від стратегічних цілей підприємства.

Метою статті є дослідження та аналіз розвитку концепцій бюджетного планування в історичному аспекті та виявлення можливих шляхів модернізації системи бюджетування.

Уявлення про бюджетування як про одну із самодостатніх, відособлених технологій фінансового планування формувалися досить довгий час. Багато в чому цим змінам сприяли розробки й відкриття вчених

в області стратегічного й оперативного планування, організаційного проектування, фінансового менеджменту й ряду інших дисциплін. Значна кількість принципів, методик і технологій, що характеризуються схожими концептуальними основами й використовуються сьогодні в бюджетуванні, застосовувалися довгий час в економіці й плануванні. Але лише порівняно недавно була розроблена теорія фінансового планування, що дозволила об'єднати всю сукупність наукових напрацювань у єдину логічно структуровану концепцію, що одержала назву бюджетування або бюджетне управління. Описувана концепція дає можливість не тільки усвідомити роль і місце кожної методики й технології в діяльності по управлінню підприємством, й створити передумови для її вдосконалення й підвищення якості такого управління.

Формування концепції бюджетного управління як відособленого наукового напрямку відбувалося в кілька етапів. В історичному аспекті можна виділити 4 періоди, що відбивають появу в науковій літературі особливостей, характерних для сучасного бюджетування.

1 етап: 1970 – 1980 рр. Розробка й формування теорії управління й планування в організаціях.

Серед вчених, що займалися плануванням й побудовою системи управління, варто назвати Р. Акоффа. [1, с. 98]

У його наукових працях насамперед подано філософський погляд на проблеми управління, відбиті сутність, основні етапи, принципи й методологію планування, розкриваються основи системного підходу.

Розробка методу інтерактивного планування — один з результатів його багатогранної діяльності. Ціль інтерактивного планування полягає в тому, щоб допомогти членам підприємств розробити основи їх 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 гасла: «планувати або бути планованим».

Значним внеском у концепцію стало те, що вчений виокремив один із центральних елементів концепції бюджетування – фінансову модель планування. Однак автор вважав, що ця теорія обмежена лише межами одного етапу циклу управління підприємством – плануванням.

У той час, як Р. Акофф звертає основну увагу на методологічний бік планування, С. Оптнер, Дж. О'шонессі, С. Янг акцентують свою увагу на дослідженні системно-організаційного аспекту проблеми планування. Вони розкривають і обґрунтовують алгоритм побудови й функціонування системи управління на підприємстві. У дослідженні визначаються механізми діагностики основних проблем і встановлення цілей підприємства, питання формування, узгодження, твердження, реалізації й контролю рішень в організації, окреслені базові аспекти взаємодії керівництва й персоналу компанії, визначені їхня відповідальність і функціональні обов'язки. Таким чином, у нашій роботі з'явилися фундаментальні дослідження для вивчення організаційного аспекту в бюджетному управлінні: розробки організаційно-тимчасових регламентів, побудови алгоритму впровадження бюджетування, управління персоналом, взаємодії бюджетування зі стратегічним управлінням.

Характерною відмінністю цього періоду від наступних був бурхливий розквіт теорії систем і системного аналізу, тому багато базових основ сучасної теорії планування й 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. 125].

2 етап: 1980 – 1988 рр. Розробка концепції фінансового планування в межах фінансового менеджменту.

Поява такого концептуального наукового напрямку як фінансовий менеджмент дозволила здійснити наступний якісний стрибок у напрямку розвитку теорії бюджетного управління. У межах цієї дисципліни з'являється розділ, що одержав назву фінансове планування. Фінансове планування зароджується як окрема сфера діяльності фінансиста, спрямована на:

- планування й аналіз інвестиційних можливостей і можливостей фінансування, якими керує компанія;
- прогнозування наслідків поточних рішень;
- обґрунтування обраного варіанта з низки можливих рішень;
- оцінку результатів, досягнутих компанією порівняно із цілями, встановленими у фінансовому плані.

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

До фахівців, що розглянули основи фінансового планування, варто зарахувати представників англо-американської школи Р. Брейлі, Дж. Ваховича, С. Майерса, Дж. Ван Хорна, [2, с. 56].

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 звертається на планування грошових потоків у короткостроковій перспективі.

До безсумнівного здобутку цих дослідників належить створення передумов для формування теорії бюджетування як самостійної концепції й систематизація основних фінансових технологій, придатних до застосування в межах бюджетного процесу.

3 етап: 1988-1998 рр. Розвиток теорії бюджетного планування як елементу внутрішньофірмового контролінгу.

Наприкінці 80-х на початку 90-х років поява фундаментальної концепції в менеджменті, управлінському обліку, економічному аналізі й плануванні забезпечила новий поштовх в удосконалюванні бюджетування.

У широкому розумінні контролінг означає систему управління підприємством, засновану на інформаційному забезпеченні й орієнтовану на результати діяльності фірми.

Серед основоположників концепції варто назвати Е. Майера та Р. Манна [5, с. 122], які поділили контролінг на стратегічний і оперативний. Бюджетування в роботах було показано як складова «оперативного контролінгу». Однак якщо проаналізувати функції оперативного контролінгу, визначені дослідниками, можна дійти висновку, що вони практично дублюють функції сучасної системи бюджетування. Вказані фахівці розглядали контролінг як сукупність організаційних заходів щодо вдосконалювання документообігу в межах управлінського обліку. Тут прослідковується орієнтація на управління витратами з використанням інформаційних технологій.

Також одним з родоначальників концепції контролінгу є Д. Хан. Його напрацювання мають більш практично-орієнтовану спрямованість, аніж робота Р. Манна й Е. Майера [8, с. 188]. Д. Хан сконцентрував свою увагу на практичних проблемах планування як на одній з фаз процесу управління в організаціях. У дослідженні виділено 4 основних види планування: генеральне, стратегічне, оперативне й фінансове (під останнім автор розуміє тільки планування потоків платежів і виплат у межах бюджету руху грошових коштів). У межах теорії оперативного й фінансового планування автор описав основні принципи й методологію, показники, на яких базується сучасна система бюджетного управління. Безсумнівними досягненням вченого є те, що він детально структурував алгоритм функціонування й архітектуру процесу управління на підприємстві на різних рівнях управління, а також проаналізував і систематизував безліч методологій і методик, застосовуваних сьогодні в плануванні й, відповідно, бюджетному управлінні, що до нього не робив майже ніхто. Алгоритм формування планів на підприємстві, розроблений Д. Ханом, у практично незмінному вигляді лежить в основі бізнес-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. – до сьогодні. Формування теорії бюджетного управління як сучасної технології

управління підприємством.

Починаючи з цього етапу, відбувається остаточне оформлення технології бюджетного управління як самостійної наукової дисципліни. Бюджетування отримує власний предмет, об'єкт і методи дослідження. З'являється література, цілком присвячена цій науковій проблематиці, що розкриває не тільки структуру й методологію технології, особливості її функціонування й взаємодії з іншими управлінськими теоріями, а також специфіку розробки й постановки репрезентованої управлінської концепції в межах компанії.

Насамперед необхідно згадати про роботи Д. Сігела й Д. Шима [9, с. 145], де вперше подано цілісну концепцію бюджетування. Праця загалом присвячена опису методик, властивих для бюджетування, однак ці методи структуровані за послідовністю формування бюджетів у бюджетній системі підприємства. Таким чином, у роботі відбитий алгоритм формування бюджетної системи й дається докладний аналіз методик, застосовуваних на кожному етапі цього процесу.

Вказані автори розглядають бюджетування з погляду управління [9, с. 178], підкреслюючи, що останнє «дозволяє погодити діяльність підрозділів усередині компанії та підкорити її загальній стратегічній меті». Ця 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 в цій концепції виступає як елемент стосовно бюджетування. План – це «докладний, структурований опис послідовності дій для досягнення довгострокових цілей, що піддаються кількісному виміру». Бюджети розглядаються також як найбільш детальний варіант фінансового плану.

У результаті на цьому етапі вчені створили відособлену наукову дисципліну, що вивчається й удосконалюється до сьогодні.

Концепція бюджетування на заході формувалася досить довгий час разом з іншими галузями економіки й сформувалася як результат розвитку технологій планування й фінансового менеджменту. Тому закордонні автори представляють бюджетування як одну з галузей фінансового менеджменту, у той час, як вітчизняні учені дивляться на цю 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 насамперед повинне допомогти в підвищенні акціонерної вартості капіталу підприємства, збільшенні рентабельності інвестицій, оптимізації структури капіталу, тобто забезпечити передумови довгострокового розвитку.

Українські фахівці [3; 6] використовують бюджетування для вирішення короткострокових проблем, таких, як підвищення «фінансової прозорості» бізнесу, збільшення його прибутковості та зростання ефективності розподілу фінансових ресурсів.

Слід зазначити, що проблема здійснення бюджетування в західних компаніях багато в чому вже вирішена. Тому фахівці значно більшу увагу звертають на питання удосконалювання цієї концепції, зокрема на впровадження процесного підходу або інтеграції бюджетування з іншими галузями економіки.

В Україні ж на сучасному етапі розвитку цього наукового напрямку особливої популярності набули

розробки в області постановки системи бюджетування на підприємстві. Водночас потрібно зазначити, що, на наш погляд, розуміння сутності бюджетування в системі управління підприємством залишається дещо штучно звуженим, позбавленим стратегічних орієнтирів.

Західні фахівці більшою мірою сконцентровані на питаннях організації процесу бюджетування підприємства. Вони намагаються стандартизувати цей етап усіма можливими способами: розробляють запобіжники бюджетної системи, визначають коло осіб, які займаються розробкою бюджетного управління, і розписують їхні ролі й функціональні обов'язки, визначають перелік документів, формати й регламенти їх колообігу. Ця робота спрямована на оптимізацію функціонування бюджетної системи в компаніях і на зниження витрат для її організації. Багато керівників приходять до розуміння того, що бюджетування в тому виді, в якому воно існує зараз, є дуже громіздкою, негнучкою системою. Дослідники сходяться на думці, що тільки вдосконалювання організаційного аспекту допоможе підвищити гнучкість і адаптивність бюджетної системи.

Таким чином, в Україні на сучасному етапі можливо виділити п'ять основних напрямків розвитку системи бюджетування (рис. 1).

На нашу думку, існує можливість розробити такий комплексний методичний підхід до впровадження бюджетного управління на підприємстві, який доповнив би базову концепцію бюджетування елементами, які надали б їй системності та зменшили кількість недоліків.

Серед таких перспективних напрямків нами вважаються наступні:

- розробка процесного підходу в бюджетному управлінні й організації бюджетування бізнес-процесів на підприємстві. Використання процесного підходу й організації бюджетування бізнес-процесів у його підрозділах є закономірним продовженням першого напрямку. Застосування методики процесно-орієнтованого бюджетування сприяє тому, що кожен учасник виробничого процесу знає, як і що робити, які ресурси й у якому обсязі йому будуть потрібні для виконання поставлених завдань. Має значення також те, що методика допомагає планувати діяльність підприємства з високою точністю, оскільки усуваються різного роду припущення, характерні для класичного бюджетування.
- поєднання системи бюджетування та стратегічного управління. Такий підхід дозволить трансформувати стратегічні цілі в конкретні плани заходів із заданими в кількісному вираженні бюджетними показниками. Наявність подібної системи не тільки буде сприяти розподілу ресурсів відповідно до вироблених стратегічних напрямків розвитку, але також мотивувати персонал на виконання стратегічних завдань.

Науковою новизною статті є систематизація історичного огляду концепцій розвитку бюджетування, яка дає розуміння сучасного стану розвитку наукової думки, а також шляхів її модернізації.

Запропоновано два шляхи розвитку системи бюджетування, які, на нашу думку, можуть якісно втілити сучасні управлінські технології та покращити якість планування.

У випадку ефективної реалізації зазначених концепцій отримуємо планування з якісно новими

властивостями, яке постає не системою оперативного управління з досить відносною орієнтацією на кінцеві результати діяльності, а системою, міцно пов'язаною з місією, баченням і стратегічними цілями підприємства, що дозволяє за необхідності оперативно уточнювати

траєкторію руху до стратегічних орієнтирів.

Результати, отримані нами, можуть бути використані для розвитку та модернізації сучасних концепцій бюджетного планування.



Рис. 1. Напрямки розвитку систем бюджетування.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на імплементатії модернізованих концепцій розробку практично-прикладного інструментарію бюджетування.

Список літератури

1. Акофф Р. Планування майбутнього корпорації / Р. Акофф. – М.: Прогрес. – 1985. – С. 194–215.
2. Ван Хорн Дж. К. Основи управління фінансами / Дж. К. Ван Хорн // Москва. – Фінанси та статистика. – 2003. – С. 548–560.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – С. 112–154.
4. Друрі К. Управлінський та виробничий облік / К. Друрі. – Москва: Юніті, 2002. – С. 175–185.
5. Манн Р. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер. – Москва: Фінанси та статистика, 2004. – С. 58–95.
6. Мойсеєнко І. Є. Фінансове планування на підприємстві / І. Є. Мойсеєнко // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 155–158.
7. Немирівський І. Б. Бюджетування: від стратегії до бюджету – покрокове керівництво / І. Б. Немирівський, І. А. Старожукова. – М.: Вільямс, 2006. – 512 с.
8. Хан Д. Планування та контроль: Концепція контролінгу / Д. Хан // Пер. с нім. – Москва. – Фінанси та статистика, 2005. – С. 16–24.
9. Шим Д. К. Основи бюджетування і більше. Довідник по складанню бюджетів. / Д. К. Шим, Д. Г. Сигел. – Москва. – Вершина, 2007. – С. 210–215.
10. Brealy R.A., Myers St.C, Marcus A.J. Fundamentals of Corporate Finance. – N.Y.: McGRAW-HILL, INC, 1995. – p. 254–255.

РЕЗЮМЕ

Полищук Сергей

Анализ развития концепций бюджетирования

В данной статье рассмотрен ретроспективный анализ становления бюджетирования как экономической категории и концепций, которые ее описывают, что дало возможность определить четыре основных этапа их существования и поступательной эволюции: от формирования теории управления и планирования в организациях, начатых Р.Акоффом (1970 – 1980 гг.), появления концепции финансового планирования в рамках финансового менеджмента (1980 – 1988 гг.), теории бюджетного планирования как элемента внутренне фирменного контроллинга (1988 – 1998 гг.) к теории бюджетного управления как современной технологии управления предприятием (1998 г. – настоящее время). Предложены новые перспективные направления научных разработок в части бюджетирования, подчеркнуты отличия взглядов на проблему отечественных и за рубежом 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 практического инструментария имплементации модернизованных концепций бюджетирования.

RESUME

Polishchuk Sergiy

Analysis of the development of conceptions of budgeting

In this article there has been considered the retrospective analysis of becoming of the categories of budgeting and conceptions. This enabled to define four stages of their existence and evolution: from forming of theory of management and planning in organizations(1970-1980), appearances of conception of the financial planning within the framework of financial management (1980-1988), theory of the budgetary planning as element of internal controlling (1988-1998) to the theory of budgetary management as to modern technology of management an enterprise (1998 – till nowadays). Perspective directions of scientific developments are offered in part of budgeting, distinctions of looks are underlined to budgeting domestic for foreign scientists. There have been considered the questions of intercommunication of strategic management and process of budgeting an enterprise. Directions that organization must begun 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.

Стаття надійшла до редакції 05.03.2013 р.