

УДК 658:336.143

**І. І. КОРОП**

м. Київ

iryua.korop@mail.ru

## ІСТОРИЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ КОНЦЕПЦІЇ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*У статті розглянуто генезис розвитку бюджетування як незалежної концепції. Виділено та класифіковано ключові етапи переходу бюджетування від підвиду планування до самостійної системи управління підприємством. Становлення бюджетування пов'язане з розвитком короткострокового та середньострокового планування на першому етапі та поступовим становленням довгострокового стратегічного планування, яке надало змогу виокремленню концепції контролю та технології бюджетування, відповідно. Надано характеристику найбільш поширених помилок при використанні бюджетування на вітчизняних підприємствах.*

*Ключові слова:* бюджетування, етапи бюджетування, генезис бюджетування, бюджетне управління.

На сучасному етапі розвитку підприємства вважаються ефективними та конкурентоспроможними, якщо вони можуть оптимально реагувати на зовнішні умови середовища, оперативно вирішувати внутрішні проблеми фінансово-господарської діяльності, здійснювати пошук можливих резервів для розвитку та досягати стратегічних цілей підприємства. Тому, перш за все, виникає необхідність у формуванні відповідної системи управління, яка зможе відповідати всім перерахованим вище факторам та координувати діяльність підприємства загалом. Останнім часом все більшої популярності набувають ідеї бюджетування, адже поєднавши бюджети з цільовими показниками фінансово-господарської діяльності стає можливим розробити таку систему управління, яка буде відповідати принципам гнучкості, адаптивності та самоорганізації, що є запорукою успіху для будь-якого підприємства.

Сутність та основи бюджетування досліджували багато відомих іноземних вчених та дослідників серед яких можливо відзначити: Дж. К. Шима, Д. Г. Сігела, А. Апчерча, Є. А. Аткінсона, Р. С. Каплана, Д. Нортон, Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Форстера, Ш. Датара, Р. Аккофа, І. Ансоффа, Р. Д. Банкера, Дж. А. Брімсона, Дж. Антоса, Д. Хана, К. Друрі, Р. Манна, Є. Майєра, Дж. Хоупа, Р. Фрейзера, С. М. Янга. Серед вітчизняних вчених та вчених ближнього зарубіжжя варто виділити: В. Б. Івашкевича, І. О. Бланка, В. Н. Самочкіна, Д. Шевчука,

Є. Добровольського, Б. Карабанова, П. Боровкова, Є. Глухова, Є. Бреслава, К. Н. Харітонову, А. Н. Асаула, М. К. Старовойтова, Р. А. Фалтинського, І. Б. Немировського, І. А. Старожукова, В. Є. Керімова, С. Ковтуна, М. С. Кузьміна, В. А. Панкова, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенка, О. П. Смірнову, О. Ю. Бикова, О. О. Терещенка, В. Є. Хруцького, М. Панова, О. Мостового та ін. Все більше вчених та дослідників звертають свою увагу на теорію та методологію бюджетування, проте все ще відсутнє однозначне визначення генезису становлення концепції бюджетного управління.

Наразі бюджетування розглядають як самостійну систему управління, проте сам шлях його розвитку дослідники майже не розглядають. Визначення етапів та причин формування є базою для розуміння ключових принципів, цілей та завдань бюджетування, що сприятиме мінімізації помилок та усуватиме недоліки даної системи при її адаптації до вітчизняних умов господарювання.

Головною метою цієї роботи є дослідження розвитку та генезису становлення бюджетування, його еволюцію із підсистеми планування у самостійну концепцію управління підприємством з виявленням базових помилок при використанні бюджетування на вітчизняних підприємствах.

Теорія бюджетування має довгий та тривалий шлях формування, проте особливо активний етап розвитку припадає на ХХ ст. Завдяки ідеям маржиналізму (кін. ХІХ ст.)

вчені та дослідники почали приділяти увагу мікрорівню економіки, а саме підприємствам. В свою чергу саме ХХ ст. є піком розвитку ключових ідей планування та управління, так дана епоха характеризується формуванням фінансового планування, стратегічного управління та внутрішнього планування, які включали в собі перші підходи до бюджетування та сприяли його подальшому росту у незалежну концепцію управління.

Отже, на основі аналізу становлення теорії планування за різними видами та підходами стає можливим визначити генезис бюджетування, що представлений в таблиці 1.

Поштовхом для розвитку короткострокового та довгострокового планування стає формування сучасної системи підприємництва, особливо у США, яка за І. Ансофф [1, 9] бере свій початок ще з 20–30 рр. ХІХ ст. Проте саме на початку ХХ ст. із-за промислового перевороту відбувається формування та консолідація виробничих структур. Так даний період отримав назву епохи масового виробництва та тривав до 30-рр. ХХ ст. Основна ціль підприємств полягала у масовому збуті продукції, тому стратегічних питань розвитку не виникало. Структура підприємства характеризувалася відсутністю спеціальних планових служб та підрозділів, проте розвивалась тенденція до створення планових штабів у струк-

турі фінансових відділів крупних корпорацій, які орієнтувались саме на поточне планування фінансово-господарської діяльності підприємств. Такі плани розроблялись у формі бюджетів на рік, квартал чи місяць та будувались на основі характеристики статей витрат на плановий період [2, 69]. Також відбувається активна розробка та формування планових показників та єдиного стандарту форм для їх зповнення.

Другий етап характеризується поступовим переходом з виробництва на ринок. Також причиною зміни профільної орієнтації можливо пояснити удосконаленням існуючих технологій у різних сферах та галузях господарства та переходом до динамічної постіндустріальної епохи [1, 10]. Проте все ще преважує коротко- та середньострокове планування, що спричиняє розробку та впровадження модифікованих підходів до бюджетування. Виникає бюджетування за центрами фінансової відповідальності, тобто за структурними підрозділами та бізнес-одинацями. Розробляється паралельно підхід до створення бюджетів за бізнес-функціями: бюджети по виробництву, маркетингу, капітальним вкладенням тощо. Також ще на більш пізньому етапі виникають такі види бюджетування як: програмне та «з нуля», а самі бюджети розгалужуються на фіксовані та гнучкі [2, 70].

Таблиця 1

## Генезис становлення бюджетування як самостійної концепції

Етап	Роки	Характеристика
1.	1920–1940 рр.	Розвиток короткострокового та середньострокового фінансового планування
2.	1940–1960 рр.	Розробляються модифіковані підходи до бюджетування, все ще преважує коротко- та довгострокове планування
3.	1960–1980 рр.	Перехід на довгострокове планування, особливої уваги набувають ідеї стратегічного фінансового планування
4.	1980–1990 рр.	Відбувається активна інтеграція фінансового планування у структуру фінансового менеджменту
5.	1990–2000 рр.	Бюджетування виступає невід'ємною складовою концепції контролінгу
6.	2000 – теперішній час	Бюджетування виступає як самостійна технологія управління підприємством. Разом з тим відбувається розвиток нового напрямку «За рамками бюджету», який не заперечує методіку ведення та складання бюджетів, але пропонує ввести гнучкі принципи взаємодії підприємства з його підрозділами та бізнес-процесами

Третій період характеризується переходом до постіндустріальної епохи, яка призвела до змін структури та динаміки підприємництва, оскільки перед підприємствами постали нові виклики [1, 11, 15] у вигляді розвитку ринків нових технологій та міжнародної торгівлі. Виникає необхідність у зміні пріоритетів, так період характеризується переходом на довгострокове планування, особливої уваги набувають ідеї стратегічного фінансового планування. Ідеї бюджетування відходять на другий план. Формується система планування, що поєднує в собі стратегічний, поточний та оперативний рівні, де досягнення стратегічних цілей є переважним в здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємства [3].

Четвертий період характеризується подальшим нарощуванням невизначеності та поширенням постіндустріальної епохи на всі сфери та галузі фінансово-господарської діяльності підприємств [1, 11]. Відбувається активна інтеграція фінансового планування у структуру фінансового менеджменту та стратегічного планування. Остаточо формується фінансове планування та його інструменти. Виникає необхідність у змінах підходів до бюджетування, яке хоч і залишається складовим фінансового планування, проте безпосередньо відповідає за оперативний рівень планування та управління. Виникає модифікація підходу на основі процесного бюджетування [3].

П'ятий період характеризується активним розвитком нової системи управління як контролінг [4, 253]. Так Д. Хан [5] розглядає бюджет як невід'ємну складову короткострокового планування, що розробляється на основі традиційних методів. Також він виділяє так звані бюджетні моделі (на основі планування витрат, виручки та результату), які є складовими моделей підприємства. Бюджетування стає важливим елементом контролінгу, оскільки відповідає за короткострокове оперативне планування витрат підрозділів та підприємства в цілому. Інноваційний підхід до бюджетування на основі праці Д. Хана «Планування та контроль: концепція контролінгу» постає в тому, що автор визначає процес планування бюджетів як поетапне перетворення стратегії в оперативні показники. Так бюджети задають фінансові межі для здійснення діяльності центрів фінансової відповідальності.

Останній етап характеризується остаточним утвердженням бюджетування як самостійної технології управління підприємством. Так автори Дж. К. Шим та Д. Г. Сігел [6] вперше розробляють методологію впровадження та розробки бюджетування на комерційні підприємства. Бюджетування більше не є виключно механізмом планування, за допомогою бюджетів здійснюється управління та координація роботи фінансово-господарської діяльності як центрів фінансової відповідальності, так і всього підприємства в цілому. Відбувається орієнтація на стратегічно орієнтоване бюджетування.

Разом з тим відбувається розвиток нового напрямку «за рамками бюджету», який активно критикує класичну методику ведення та складання бюджетів та пропонує ввести гнучкі принципи взаємодії підприємства з його підрозділами та бізнес-процесами. Вважається, що дана концепція зародилась ще у 1998 року, так як в даний період активно проводились дослідження щодо покращення систем управління із-за переходу з виробничої ери до інформаційної [7, 71].

Варто зазначити, що підхід «за рамками бюджету» детально описано у праці «Бюджетування, яким ми його не знаємо. Управління за рамками бюджетів» Джеремі Хоупа, керівника навчально-дослідних робіт Круглого столу «Управління за рамками бюджету», та Робіна Фрейзера, консультанта в обслуговуванні управління. Книга вперше з'явилась в США в 2003 році і характеризується досить провокаційним поглядом на методику бюджетування, оскільки автори пропонують якщо не відмовитись від бюджетування цілком, то щонайменше від більшості принципів, що супроводжуються класичними методами управління. Так автори зазначають, що причинами відходу від системи бюджетування є зміна конкурентного середовища в середині 90-рр. ХХ століття та ряд корпоративних скандалів на початку 2000-х. Бюджетування набуло піку своєї популярності саме в середині 90-х років, де більшість відомих мультикорпорацій впроваджували дану управлінську технологію, проте, враховуючи недосконалість тогочасних концепцій, підприємства ставили занадто амбіціозні цілі, що призводило до значної розбіжності планових показників з реальними. Прагнення виконати

бюджет за «будь-яку ціну» сприяло відвертим махінаціям корпорацій з прибутками та фінансовими показниками. Однією із причин таких махінацій була боязнь корпорацій бути відверто засміяними та засудженими світовою пресою та спільнотою. На початку 2000-х років за міжнародними дослідженнями більше 60% підприємств з двох тисяч проаналізованих були залучені у махінаціях з бюджетними результатами, що значно підірвало довіру до системи бюджетного управління як повноцінної концепції [8, 23].

Враховуючи критику авторів методики «за рамками бюджету» більшість дослідників та науковців продовжують вдосконалювати та розвивати підходи до даної системи управління. Технологія бюджетування все частіше вдосконалюється за рахунок інтеграції в бюджетний процес різних цільових систем показників та переосмислення ролі організаційної та бюджетної структур, які допомагають вирішити основні проблеми даної системи та сформувати нове бачення управління для підприємства в цілому. Так наразі особливої популярності набувають методики поєднання системи бюджетів з ключовими показниками ефективності (KPI) та системою збалансованих показників Нортон-Каплана (BSC), які сприяють створенню стратегічної направленості підприємства та допомагають розробити таку систему мотивації та координації, яка б відповідала сучасним вимогам зовнішнього та внутрішнього середовища.

Варто зазначити, що за останні десятиліття бюджетне управління набуває все більшої популярності і серед вітчизняних підприємств. Використовуючи західні технології впровадження та ведення системи бюджетів, підприємства вдосконалюють власну систему управління, що сприяє розвитку та переходу фінансово-господарської діяльності на світові та міжнародні стандарти. Не зважаючи на таку популярність, сучасний етап розвитку бюджетування для України супроводжується помилками, що значно ускладнюють повноцінну інтеграцію даної системи та обмежують її можливість у здійсненні управління. До найбільш поширених помилок можливо віднести:

1. Перенесення світових стандартів формування та виконання бюджетів без належної інтеграції та пристосування до сучасних вітчизняних умов діяльності.

2. Відсутність підтримки процесу бюджетування вищим керівництвом підприємства [9]. Так затверджені бюджети залишаються без належного контролю, моніторингу під час бюджетного періоду та оцінки виконання бюджетних показників по його завершенню.

3. Використання неповноцінної технології бюджетування. Загалом підприємства можуть використовувати тільки фінансові бюджети доходів та витрат, при цьому абсолютно ігноруючи бюджети руху грошових коштів, балансу, не маючи відповідної бюджетної та фінансової структур на підприємстві.

4. Відсутність кадрового забезпечення. В процесі бюджетування необхідно залучати всі підрозділи та бізнес-одиниці підприємства, кожен працівник повинен володіти достатньою інформацією та розуміти принципи та процес бюджетного управління.

5. Відсутність належної ІТ-інфраструктури на підприємстві [9]. Бюджетування вимагає розширеної інформаційної системи та ведення єдиних стандартів бюджетів, все це можливо досягти за рахунок застосування відповідного програмного забезпечення. Так більшість вітчизняних підприємств нехтують сучасними комп'ютерними програмами, так як знаходять їх занадто дорогорартісними, що також сприяє обмеженню можливостей бюджетування.

6. Відсутність належної системи мотивації. Сучасні підходи до бюджетного управління вимагають формування належної системи винагороди, що сприяє залученню всіх працівників в бюджетний процес та сприяє грамотній координації їх роботи та взаємодії. Так введення в діяльність підприємства ключових показників ефективності (KPI) допоможе скоординувати роботу підрозділів підприємства та виступити стимулом для виконання поставлених завдань для окремих виконавців бюджетного процесу.

Одже, генезис розвитку бюджетування як самостійної системи управління пройшов досить складний шлях та характеризувався активними змінами до відношення, підходів та місця бюджетної системи у структурі управління та планування підприємства. Не зважаючи на те, що технологія бюджетування орієнтується на оперативне та тактичне планування, вона посіла важливе місце в стра-

тегічній орієнтації управління підприємством та за допомогою постійних модифікацій, змін та критики стала повноцінною системою управління, яка може відповідати сучасним нормам та стандартам успішного підприємства. Однак також необхідно пам'ятати, що бюджетування потребує постійної адаптації та контролю на всіх етапах впровадження та використання, що значно допоможе розширити межі можливостей фінансово-господарської діяльності підприємства. Так дослідження шляху розвитку та розробки етапів також зможе допомогти сучасним дослідникам та науковцям в подальшому вдосконаленні даної системи управління для здійснення стратегічної направленості підприємства в сучасних умовах невизначеності.

#### Список використаних джерел

1. Ансофф І. Стратегическое управление / И. Ансофф. — М. : Экономика, 1989 — 303 с.
2. Фомина Л. Д. Планирование на предприятии: Учебно-методический комплекс / Л. Д. Фомина, Н. И. Новиков; НФИ КемГУ. — Новокузнецк : РИО НФИ КемГУ, 2003. — 143 с.
3. Сытник А. В. Современные тенденции развития финансового планирования [Электронный ре-

сурс] / А. В. Сытник // Scientific world. — Режим доступа: <http://www.sworld.com.ua/index.php/en/economy-112/business-economics-and-production-management-112/12537-112-902>.

4. Поліщук С. В. Историчні аспекти розвитку теоретичних підходів до бюджетування / С. В. Поліщук // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». — 2013. — № 10. — С. 230—235.
5. Хан Д. ПИК: Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан // под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича; перевод с нем. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 765 с.
6. Шим Дж. К. Основы коммерческого бюджетирования / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел; пер. с англ. — СПб. : Пергамент, 1998. — 496 с.
7. Рябыкин М. А. Совершенствование управления современными промышленными предприятиями на основе концепции «за рамками бюджета» / М. А. Рябыкин, А. Г. Оловянишников // Вестник Томского государственного университета. Экономика. — 2012. — № 3. — С. 69—76.
8. Хоуп Дж. Бюджетирование, каким мы его не знаем. Управление за рамками бюджетов / Дж. Хоуп, Р. Фрейзер; пер. с англ. Р. В. Кашеев. — М. : Вершина, 2005. — 256 с.
9. Бежин С. Риски внедрения системы бюджетного управления [Электронный ресурс] / С. Бежин // Управление проектами. — 2007. — № 3 (8). — Режим доступа: [http://iteam.ru/publications/finances/section\\_12/article\\_3615/](http://iteam.ru/publications/finances/section_12/article_3615/).

**І. КОРОП**

Київ

### THE HISTORY OF FORMATION AND DEVELOPMENT OF BUDGETING CONCEPTS AT THE INTERPRISE

*The article describes the genesis of budgeting as an independent concept. There are classified and allocated the key stages of transition of budgeting from subspecies of planning for independent management system. Formation of budgeting is associated with the development of short and medium-term planning for the first stage and with the gradual formation of long-term strategic planning, which enabled the specific method of controlling concepts and technologies budgeting. In the article there is described the development direction of «Beyond the Budget» which brings new views on the nature of budgeting and highlights major shortcomings of modern implementation technology. Also, there is given the characteristics of the most common mistakes of implementation of the budgeting at the domestic enterprises.*

*Keywords: budgeting, budgeting stages, genesis of budgeting, budget management.*

**И. И. КОРОП**

г. Киев

### ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ КОНЦЕПЦИИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*В статье рассмотрены генезис развития бюджетирования как независимой концепции. Выделены и классифицированы ключевые этапы перехода бюджетирования от подвида планирования к самостоятельной системы управления предприятием. Становление бюджетирования связано с развитием краткосрочного и среднесрочного планирования на первом этапе и постепенным становлением долгосрочного стратегического планирования, которое дало возможность выделению концепции контроллинга и технологии бюджетирования, соответственно. В статье рассмотрено развитие направления «За рамками бюджета», который вносит новые взгляды на сущность бюджетирования и выделяет основные недостатки современных технологий его внедрения. Также охарактеризованы наиболее распространенные ошибки при использовании бюджетирования на отечественных предприятиях.*

*Ключевые слова: бюджетирование, этапы бюджетирования, генезис бюджетирования, бюджетное управление.*

Стаття надійшла до редколегії 12.10.2015