

*Н. М. Ювженко,
аспірант кафедри фінансів, Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ТА ПРИРОДИ БЮДЖЕТУВАННЯ

N. Yuvzhenko,
postgraduate student of department of finance, Taras Shevchenko National University of Kyiv

GENERAL THEORETICAL APPROACHES TO DEFINING THE ESSENCE AND NATURE OF BUDGETING

У статті здійснено аналіз існуючих підходів до сутності поняття бюджетування. Досліджено еволюцію поглядів на концепцію бюджетування. Запропоновано власне визначення сутності категорії бюджетування.

The approaches to the essence of the concept of budgeting were analyzed in the article. The evolution of views on the concept of budgeting was examined. A proper definition of the nature of budgeting category was suggested.

Ключові слова: фінансове планування, бюджет, бюджетування, концепція бюджетування, бюджетний процес.

Key words: financial planning, budget, budgeting, the concept of budgeting, budget process.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасній теорії управління бюджетування відіграє особливу роль. Питання пов'язані з розробкою теорії бюджетування є на сьогоднішній день предметом активного обговорення вчених і фахівців-практиків.

Розвиток технології фінансового планування призвів до широкого впровадження в практику керування підприємствами системи бюджетування, яка на теперішній час є найбільше ефективною системою управління фінансами.

Термін "бюджет" дуже близький до терміна "план", тому у вузькому трактуванні "бюджет підприємств" ототожнюється з "фінансовим планом". Бюджет та фінансовий план поєднує те, що в обох випадках визначають обсяги інвестування, цільову структуру капіталу, напрями фінансування, формують план руху грошових коштів, плановий баланс для яких розробляють плани виробництва, запасів, з праці, накладних витрат та ін. Однак бюджетування як система планування є більш глибокою і гнучкою системою управління фінан-

сами тому, що вона має більш широкий діапазон планів, а не тільки плани фінансової спрямованості і з цього погляду наближається до бізнес-планування. Така широта охоплення планування усіх сторін роботи підприємства дозволяє обґрунтувати та зробити бюджет дійсно ефективним інструментом управління, здатним швидко відреагувати на зміни у бізнесовому середовищі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання бюджетування у своїх роботах розглядали такі вітчизняні вчені, як Бабич Т.С., Бень Т., Бланк І.А., Білик М.Д., Варналії З.С., Василенко В.О., Колесник М., Лютий І.О., Підлісний П.І., Поддєрьогін А.М., Прокопович Л.Б., Савчук В., Тимофєєва О.А., Федосов В.М., Харко Ю.А., Чепуренко Н.Г.

Теоретичні й методологічні проблеми організації процесу бюджетування достатньо широко розглянуті в працях західних спеціалістів таких, як Гольдштейн Г.Я., Датар С., Дафт Р., Джой Р. Сігела, Друрі К., Майєр В., Манн Р., Мескан М., Фостер Дж., Хан Д., Райан Б., Хорнгрен Ч.Т., Шим М. та інших.

Враховуючи відсутність єдиного розуміння сутності бюджетування, це питання залишається дискусійним і потребує подальшого дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є дослідження та аналіз існуючих підходів до визначення сутності дефініції бюджетування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Еволюція впровадження концепції бюджетування як відокремленого наукового напрямку відбувалося в кілька етапів. В історичному аспекті, можна виділити чотири етапи, які відображені у науковій літературі та є характерними для сучасного бюджетування.

I етап: розробка й формування теорії управління й планування в організаціях (1970—1980 рр.). Одним із відомих вчених, який приділяв особливу увагу плануванню та побудові системи управління особливу увагу — 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.

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

II етап: розробка концепції фінансового планування в рамках фінансового менеджменту (1980—1988 рр.). 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, яка спрямована на:

— планування й аналіз інвестиційних можливостей і можливостей фінансування, якими управляє компанія;

— обґрунтування обраного варіанту з ряду можливих рішень;

— прогнозування наслідків поточних рішень;

— оцінку результатів, досягнутих компанією у порівнянні 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 і контролю в циклі управління підприємством.

III етап: розвиток теорії бюджетування як елементу внутрішнього контролінгу (1988—1998 рр.). 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. Майєра, які розподілили контролінг на стратегічний і тактичний (оперативний). Бюджетування в їх роботах було показано як складова "оперативного контролінгу".

Також одним з родоначальників концепції контролінгу є Д. Хан, який сконцентрував свою увагу на практичних проблемах планування як на одній з етапів процесу управління в 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 теорії оперативного й фінансового планування автор описавши основні принципи й методологію, показники, на яких базується бюджетування.

IV етап: формування теорії бюджетування як однієї з базових сучасних складових управління підприємством (1998 р. — по теперішній час.).

У першу чергу, необхідно відзначити роботи Д. Шима й Д. Сігела [14, с. 210], де вперше представлена цілісна концепція бюджетування. Вказані автори розглядають бюджетування з погляду можливості охопити весь процес тактичного управління у поєднанні з елементами стратегічного [14, 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.

Категорію "бюджетування" можна розглядати як на макрорівні, тобто рівні держави, так і на макрорівні — суб'єктів господарювання.

Існують різні підходи до визначення сутності бюджетування, так: Щиборщ К.В. [15], розглядає бюджетування як технологію фінансового планування; Кармі-

Таблиця 1. Оцінка існуючих підходів до визначення терміну "бюджетування"

Автор	Сутність	Переваги	Недоліки
Бочаров В. В.	бюджетування - це процес розробки і формування планових бюджетів, які об'єднують плани керівництва підприємств	Автор зазначає у визначенні основне призначення бюджетування - формування бюджетів	Бюджетування розглядається авторами обмежено, в аспекті складання планів і кошторисів
Самочкін В. Н.	Бюджетування - це система узгодженого управління підрозділами підприємства в умовах динамічно мінливого, диверсифікованого бізнесу	Бюджетування розглядається автором як інструмент управління підприємством в умовах нестабільного зовнішнього середовища	не відображені елементи бюджетування, що забезпечують узгоджене управління підрозділами підприємства
Кочнев А. Ф.	Бюджетування - це технологія управління бізнесом на всіх рівнях компанії, що забезпечує досягнення її стратегічних цілей за допомогою бюджетів, на основі збалансованих фінансових показників	Бюджетування розглядається автором у стратегічному аспекті, як інструмент втілення стратегії підприємства	Стратегічно орієнтоване бюджетування має будуватися на основі як фінансових, так і нефінансових показників
Апчерч А.	Бюджетування - це процес узгодженого планування та управління діяльністю організації за допомогою бюджетів і економічних показників, що дозволяють визначити внесок кожного підрозділу і кожного менеджера в досягнення загальних цілей	Бюджетування визначається як елемент управління ефективністю роботи підрозділів підприємства	У визначенні відсутня стратегічна орієнтація бюджетування
Шим Д. К. Сігел Д. Г.	Бюджетування - це розподілена система узгодженого управління діяльністю підрозділів підприємства. На початку звітного періоду бюджет являє собою план або стандарт, що формалізує очікування менеджерів щодо продажів, витрат та інших фінансових операцій у наступному періоді. В кінці він відіграє роль вимірника, що дозволяє менеджерам управляти за відхиленнями: порівнювати отримані результати з запланованими і коректувати подальшу діяльність	Автори дають досить обґрунтоване визначення, де бюджетування розглядається як технологія управління підприємством, що дозволяє оцінити і підвищити ефективність роботи компанії	Визначення наведені авторами є досить об'ємними за змістом, що погіршує його сприйняття
Хруцький В. С.	Бюджетування - це процес розробки, виконання, контролю і аналізу фінансового плану, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє зіставити всі понесені витрати та отримані результати у фінансових термінах на майбутній період в цілому і по окремих періодах	Бюджетування розглядається не тільки як процес формування бюджетів, а й як процедура контролю їх виконання та аналізу виникаючих відхилень	У визначенні автором робиться великий акцент на приналежність бюджетування до фінансового планування.
Немировський І. Б. Старожукова І. А.	Бюджетування - це важлива управлінська технологія, за допомогою якої можна спланувати, а згодом дати фінансову оцінку і управляти фінансовими потоками як окремо взятого бізнесу, фірми в цілому, підрозділи, бізнес-процесу, так і будь-якого іншого виділеного об'єкта бюджетування	Автори підкреслюють у визначенні, що бюджетування - це, перш за все, управлінська технологія, за допомогою якої, зокрема, можна управляти бізнес-процесами підприємства	
Бурцев В. В.	Бюджетування - це система короткострокового планування, обліку і контролю ресурсів і результатів діяльності комерційної організації за центрами відповідальності та / або сегментам бізнесу, що дозволяє аналізувати прогнозовані і отримані економічні показники з метою управління бізнес-процесами	Бюджетування розглядається як елемент управління бізнес-процесами організації	Автор розглядає бюджетування тільки в аспекті короткострокового планування.

Джерело: розроблено автором на основі даних [2; 4, с. 207; 5; 9, с. 92; 10, с. 219; 13, с. 26; 14].

нський А.М., як процес складання бюджетів підприємств [7]; Немировський І.Б., Старожукова І.В., зазначають, що бюджетування — складова системи управління [9]; на думку Савчука В.П., Голова С.В., бюджетування — процес планування [6].

Вітчизняними науковцями В.М. Федосовим та Т.С. Бабич бюджетування розглядається як "сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і програм із допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням вартості витрат на досягнення кінцевого результату й упущених вигід" [12, с. 4]. У цьому сенсі бюджетування є продовженням прийомів ринкового вибору в державному секторі. Воно враховує певні пріоритети та відображає наміри політичного, соціального й економічного характеру. Отже, бюджетування — специфічна форма

бюджетного менеджменту, його важлива складова, пов'язана з розробкою та аналізом бюджетів, окремих кошторисів і державних програм на основі альтернативних варіантів.

На думку Д. Ю. Беляєвої, "бюджетування, пов'язане з визначенням конкретних цілей, очікуваних результатів і необхідних для цього затрат, з контролем відповідності досягнутих результатів із запланованими, а також ефективності використаних на це ресурсів".

Так, деякі вчені [6; 7] вбачають місце бюджетування у системі управління лише як складову процесу планування, у той час як інші [11] розглядають бюджетування як повноцінну складову системи управління.

Аналіз наукових підходів показав, що існують різні погляди до трактування поняття "бюджетування", але чітко простежується два підходи до тлумачення цієї категорії. Це дає підстави розглядати бюджетування у широкому сенсі як систему управління, що орієнтована



Рис. 1. Еволюція поглядів на концепції бюджетування

Джерело: розроблено автором на основі даних [11].

на досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку держави, та у вузькому — як організацію бюджетного процесу з огляду на результати діяльності органів влади як виробників суспільних благ.

Оцінка існуючих думок щодо сутності бюджетування представлена в таблиці 1.

Усі погляди, які стосуються трактування сутності поняття "бюджетування", можна об'єднати у декілька груп [8, с. 16—19]:

1. Перша група авторів розглядає бюджетування як розроблення, формування, складання бюджетів на підприємстві. Таке трактування є найпоширенішим у літературі та на практиці, але воно є надто вузьким, оскільки характеризує лише один із аспектів бюджетування — формування та розроблення бюджетів, та не висвітлює такі невід'ємні складові бюджетування, як бюджетне організування, стимулювання на засадах бюджетів, контролювання виконання бюджетів та здійснення регулювання.

2. Друга група авторів трактує бюджетування як технологію планування, обліку та контролю грошей і фінансових результатів (існують певні варіації цього трактування). Це тлумачення уже є значно ширшим від трактування терміну "бюджетування" авторами першої групи, тут бюджетування розглядається уже як технологія, тобто сукупність знань, відомостей про послідовність певних процесів: планування, обліку і контролю грошей та фінансових результатів. Але це трактування також має певні недоліки, а саме: не розглядається організаційний та мотиваційний аспекти бюджетування. Варто звернути увагу також на те, що облік є одним із етапів реалізації функції контролювання, тому не доцільно акцентувати увагу одночасно на двох поняттях.

3. У третю групу увійшли автори, які розглядають бюджетування з суб'єктивно-індивідуалістичних несхожих позицій. Згідно з ними бюджетування розглядається як стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визначених вимогах і процедурах [3, с. 97—109].

4. У четверту групу увійшли автори, які запропонували найбільш вдалі та повні трактування терміну "бюджетування". Насамперед заслуговують на увагу твердження В. Гамаюнова, Т. Сізової, В. Хруцького, що бюджетування є управлінською технологією, яка призначена для вироблення та підвищення фінансового обґрунтування управлінських рішень, адже уся система бюджетування спрямована на підвищення якості управлінських рішень, що стосуються оптимізації формування та використання ресурсів організації [13, с. 21].

Бюджетування — це виробничо-фінансове планування діяльності підприємства шляхом складання загального бюджету підприємства, а також бюджетів окремих підрозділів з метою визначення їх фінансових витрат і результатів. Призначення бюджетування на підприємстві полягає в тому, що це основа планування і прийняття управлінських рішень на підприємстві, оцінки всіх аспектів фінансової спроможності підприємства, контролю та управління матеріальними та грошовими ресурсами підприємства, зміцнення фінансової дисципліни та підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам підприємства в цілому і власникам його капіталу.

На мою думку, дефініцію бюджетування слід розглядати як технологію фінансового планування, обліку і контролю за доходами та витратами, генерованими інвестиційним проектом, яка дає можливість аналізувати прогнозовані та одержані фінансові показники.

Головною метою бюджетування є підвищення фінансово-економічної ефективності і фінансової стійкості підприємства, шляхом координації зусиль всіх підрозділів на досягнення кінцевого, кількісно визначеного результату.

У загальному вигляді призначення бюджетування полягає в тому, що це основа:

- планування і прийняття управлінських рішень;
- оцінювання всіх аспектів фінансової спроможності підприємства;
- зміцнення фінансової дисципліни.

Існує три основні погляди на концепцію бюджетування: традиційний погляд; технологія планування і контролю; система управління фінансами (рис. 1).

ВИСНОВКИ

Таким чином, проведене дослідження існуючих підходів до визначення сутності бюджетування дає змогу стверджувати, що бюджетування є частиною системи регулярного економічного управління і сприяє оптимізації фінансових потоків і ресурсів підприємства, що дозволяє значно знизити їх обсяг, фінансові потреби фірми, собівартість виробленої продукції і, тим самим, підвищити конкурентоспроможність підприємства.

Головний сенс бюджетування зводиться до підвищення фінансово-економічної ефективності і фінансової стійкості підприємства шляхом координації зусиль всіх підрозділів на досягнення кінцевого, кількісно визначеного результату.

Література:

1. Акофф Р. Планування майбутнього корпорації / Р. Акофф. — М.: Прогрес, 1985. — С. 194—225.
2. Апчерч А. Управлінський облік: принципи та практика / А. Апчерч / Перек. з англ.; під ред. Я.В. Соколова, І.А. Смирнової. — М.: Фінанси і статистика, 2002. — 951 с.
3. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М.Д. Білик // Фінанси України. — 2003. — № 3.
4. Бочаров В.В. Бюджетне управління в організації (на підприємстві) / В.В. Бочаров. — Санкт-Петербург, 2006. — 271 с.
5. Бурцев В.В. Бюджетування як технологія менеджменту / В.В. Бурцев // Менеджмент сьогодні. — 2003. — № 4. — С. 47—52.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. — 4-те вид. / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
7. Кармінський А.М. Упровадження бюджетування на вітчизняних підприємствах / А.М. Кармінський // Фінанси України. — 2008. — № 4. — С. 45—50.
8. Кузьмін О.Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади: [монографія] / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. — К.: Кондор, 2007. — 234 с.
9. Немировский И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета — пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. — М.: ООО "ИД Вильямс", 2006. — 512 с.
10. Самочкин В.Н. Гибкое развитие предприятия. Эффективность и бюджетирование / В.Н. Самочкин, Ю.Б. Пронин, Е.Н. Логачева. — М.: Дело, 2002. — 376 с.
11. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг: навч. посіб. / О.О. Терещенко, Н.Д. Бабяк. — Т. 35. — К.: КНЕУ, 2013. — 407 с.
12. Федосов В.М., Бабич Т.С. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / В.М. Федосов., Т.С. Бабич // Фінанси України. — № 1. — 2008. — С. 3—23.
13. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 398 с.
14. Шим Д.К. Основи комерційного бюджетування. Повне покрокове керівництво для нефінансових менеджерів / Д.К. Шим, Д.Г. Сигел / Пер. з англ. І.Г. Гладкова. — Санкт-Петербург: Азбука: Бізнес Мікро, 2003. — 476 с.
15. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. — [2-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Издательство "Дело и сервис", 2004. — 592 с.

References:

1. Ackoff, R. (1985), Planuvannia majbutn'oho korporatsii [Corporation's Future Planning], Progres, Moscow, Russia.
 2. Apcherch, A. (2002), Upravleniye uchetnymi zapisyami [Accounting Management: principles and practice], Finance and Statistics, Moscow, Russia.
 3. Bilyk, M.D. (2003), "Budgeting in the financial planning system", Finances of Ukraine, vol. 3.
 4. Bocharov, V.V. (2006), Biudzhethne upravlinnia v orhanizatsii (na pidpriemstvi) [Budget Management in the company (the company)], St. Petersburg, Russia.
 5. Burtsev, V.V. (2003), "Budgeting as a Management technology", Management today, vol.4, pp. 47—52.
 6. Goals, S.F. (2008), Upravlencheskiy uchet [Management accounting], 4 rd ed., Libra, Kyiv, Ukraine.
 7. Karminsky, A.M. (2008), "Introduction of budgeting at domestic enterprises", Finances of Ukraine, vol. 4, pp. 45—50.
 8. Kuzmin, O.E. and Miller, O.G. (2007), Byudzhetrovaniye v Upravlenii organizatsii: teoreticheskiye i prikladnyye printsipy [Budgeting in the Management of the organization: theoretical and applied principles], Condor, Kyiv, Ukraine.
 9. Nemyrovskyy, I. B. and Starozhukova, I.A. (2006), Biudzhetyrovanye. Ot strately do biudzheta — poshahovoe rukovodstvo [Budgeting. From strategy to the budget — step-by-step guidance], ID Williams, Moscow, Russia.
 10. Samochkyn, V.N. Pronyn, Y.B. and Logachev, E.N. (2002), Hybkoe razvytye predpriyatiya. Effektyvnost' y biudzhetyrovanye [The company's flexible development. Efficiency and budgeting], Delo, Moscow, Russia.
 11. Tereschenko, A.A. and Babyak, N.D. (2013), Finansovyy kontrolling [Financial Controlling], KNEU, Kyiv, Ukraine.
 12. Fedosov, V.M. and Babich, T.S. (2008) "Budgeting essence and issues: Ukrainian realities", Finances of Ukraine, vol. 1, pp. 3—23.
 13. Hrutskyy, V.E. and Gamayunov, V.V. (2004), Vnutrenneye byudzhetrovaniye kompanii [Company's inner budgeting], Finance and Statistics, Moscow, Russia.
 14. Shim, D.K. and Siegel, D.G. (2003), Osnovy kommercheskogo byudzhetrovaniya. Polnoye poshagovoye rukovodstvo dlya nefinansovykh menedzherov, [Basics commercial budgeting. Full walkthrough for Non-financial Managers], 2nd ed, ABC Business Micro, St.Petersburg, Russia.
 15. Schyborsch, K.V. (2004), Byudzhethnaya deyatelnost' rossiyskikh promyshlennykh predpriyatiy [The budgeting activities of Russian industrial enterprises], 2nd ed, Business and Service, Moscow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 21.03.2017 р.*