

Людмила Гуц

Слухач магістерської програми

Науковий керівник: к.е.н., доцент Белова І. М.

Тернопільський національний економічний університет

ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Варто погодитися з думкою проф. В.Б. Івашкевича, який стверджує: "Бюджетування як система має глибокі історичні корені. Його виникнення пов'язують з появою камеральної бухгалтерії. Уже в той час (коли матеріальна бухгалтерія з'явилася у пізньому середньовіччі) вважалося, що обліку доходів та витрат повинен передувати попередній розрахунок їх очікуваних обсягів. Тому спеціалісти з камерального обліку у зарубіжних країнах приділяли цьому велике значення" [7, с. 450].

Синтезу управлінських та облікових ідей в теорії бюджетування передував тривалий розвиток уявлень щодо його елементів. Так, у Стародавньому Єгипті та Вавилоні увага приділялася детальному плануванню майбутніх доходів і витрат. Але нормативні дані не пов'язувалися безпосередньо з обліковими даними та переважно не відображалися в документах. Проте, в ряді вавилонських документів фактичні дані все ж порівнювалися з нормативними. Результат співставлення визначали за допомогою спеціальних термінів, що означали перевитрату або економію. Важливо відмітити, що у вавилонських документах зазначали також чиновників, відповідальних за дотримання норм [5, с. 34]. У Древній Греції господарники надавали вагомому практичного значення складанню кошторису витрат [5, с. 56].

У Стародавньому Римі бюджетний облік розвивався в масштабах всієї країни, а в окремих провінціях велася книга бреваріум, де відображалися як кошторисні асигнування, так і їх виконання [2, с. 44].

Період після розпаду Римської імперії характеризувався загальним зниженням уваги до обліку та управління, яка відновилася в період пізнього Середньовіччя при камеральному обліку, ключовим поняттям якого є бюджет (кошторис). Як зазначає видатний німецький дослідник в галузі перспективного планування та прогнозування Г. Альтерман, "...камеральна бухгалтерія має на меті схематичне, легко контрольоване ззовні визначення ходу виробництва за допомогою наперед зафіксованих асигнувань статей кошторису. Центральна адміністрація, враховуючи економічну ситуацію, приймає обов'язковий для виконання бюджет на майбутній рік, який передбачає певну тактику управління виробництвом" [9, с. 38].

Аналогічної думки дотримується і видатний вчений Ф. Шер, відзначаючи: "...камеральна бухгалтерія є рахунок витрат та доходів, так званого споживчого (державного, міського або комунального) бюджету, що представляє відносини між кошторисними призначеннями та фактичним виконанням. Вирішальними факторами діяльності споживчого господарства є встановлені вповноваженими на це корпораціями прибуткові та видаткові статті бюджету (кошторису); після цього слідує виконання кошторису, яке виражається у дійсних надходженнях та витратах, і річний звіт, що репрезентує відношення між бюджетними призначеннями та фактичним виконанням за надходженням та витрачанням" [2, с. 50].

Російські вчені також зробили внесок у розвиток ідеї бюджетування. Серед них слід відмітити Л.І. Гомберга, який відокремлював в якості об'єктів дослідження ним же сформованої науки економіології кошторис (бюджет), бухгалтерський облік і контроль. Кошторис виділявся як інструмент планування і пов'язувався з комерційним розрахунком. В основі бухгалтерського обліку він виділяв причинно-наслідкові зв'язки, а під контролем розумів процес встановлення відповідності господарської діяльності інтересам підприємства, визнаючи лише попередній та наступний контроль. О.П. Рудановський пропонував ввести у класифікацію рахунків рахунки бюджету та намагався встановити зв'язок кожної операції з бюджетом, назвавши це процесом бюджетування. Він вперше ввів поняття "бюджетування" в російську теорію й практику бухгалтерського обліку.

Суттєвим моментом теорії О.П. Рудановського було введення поняття "нормування балансу". На його думку, нормування впливало із закону прилаштування, який був синтезом законів подібності, причинності та розвитку. Закон прилаштування (адаптації) в нормуванні включає: фондування, резервування та бюджетування. Фондування передбачає розподіл власних засобів активу відповідно до норм, що наводяться в пасивних рахунках. Резервування передбачає уточнення оцінки цінностей, що показані в балансі (це резерв на списання сумнівних боргів, амортизація тощо). Бюджетування дозволяє встановити зв'язок кожного факту господарського життя з бюджетом, тобто з результатними рахунками [8, с. 199].

Розвиток бюджетування за часів Радянського союзу мав певну специфіку. Планування на рівні підприємства здійснювалося у формі складання техпромфінпланів, яке запроваджено у роки першої п'ятирічки (1928-1932). Техпромфінплан – програма всієї виробничої і фінансової діяльності, розроблена колективом підприємства на основі прогресивних трудових і матеріальних нормативів. У них відображалися найбільш важливі кількісні та якісні завдання, заходи з реконструкції виробництва, освоєння нової техніки. Це був значний крок на шляху вдосконалення планування на рівні підприємства.

Слід відзначити, що порядок формування техпромфінплану в своїй основі відповідає процесу бюджетування (складання бюджетів): розробка проекту, обговорення та узгодження, затвердження.

Техпромфінплан вирішував три головні завдання: яку продукцію і з якими фінансовими результатами випустити; які ресурси для цього потрібні; які технічні, організаційні та соціальні заходи слід здійснити для забезпечення високих результатів роботи. Ці самі завдання стоять і перед бюджетами.

Декларувалося, що техпромфінплан не повинен повторювати досягнутих результатів, у ньому повинні бути передбачені нові більш високі показники, досягти яких підприємство зможе за умов запровадження досягнень НТП, кращого використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Ще одну спільну рису між бюджетуванням та системою планування на радянських підприємствах можна зустріти, коли підприємства переходили на госпрозрахунок, оскільки госпрозрахунковим підрозділам надавалися відповідні права та встановлювалася відповідальність за результати їх діяльності. Організаційно така структура нагадує сучасні центри відповідальності.

За наявності спільних рис між цими системами планування об'єктивним є той факт, що вони розвивалися за різних економічних умов, що й зумовило наявність відмінних ознак між ними (табл. 1.).

Крім того, різнилися підходи щодо відображення в обліку відхилень від виконання планів / бюджетів. У зарубіжних країнах відображення відхилень ґрунтувалося на базі використання рахунків синтетичного та аналітичного обліку, на радянських підприємствах використовувався нормативний метод, що базувався на принципі відображення відхилень у первинній документації та облікових регістрах.

Нормативний метод почали застосовувати в окремих галузях промисловості з 1930 р. Так, у травні 1934 р. проведена в Москві перша Всесоюзна конференція з нормативного обліку. На ній сформульовано визначення нормативного обліку, встановлено завдання та заходи щодо його впровадження [1, с. 6].

Радянські вчені наголошували, що лише за умов соціалістичного виробництва можливе планування обсягів виробництва, зокрема О.Ф. Аксененко зазначав, що "... обсяг виробництва за капіталістичних умов (анархії виробництва стихії ринкових цін, жорсткої конкуренції, комерційної таємниці) неможливо визначити наперед" [1, с. 5]. Але, як свідчать проведені дослідження, планування на рівні підприємства, а саме бюджетування, розвивалося і в капіталістичних країнах на високому рівні.

Таблиця 1

Відмінні риси між бюджетуванням і складанням техпромфінпланів

Бюджетування	Складання техпромфінпланів
Мета планування	
Максимізація прибутку в умовах нестабільного попиту та конкуренції	Виконання та перевиконання плану
Основа планування	
Прогноз продаж	Народногосподарський план
Механізм планування	
"Знизу ввєрх" "Згори вниз"	"Згори вниз"
Об'єкт планування	
Центри відповідальності	Не виділялися
Суб'єкт контролю	
Контролер (бухгалтер-аналітик)	Керівник

Отже, за часів командно-адміністративної економіки існувала подібна до бюджетування система планування, тому стверджувати, що бюджетування є новим явищем для вітчизняної економіки не правомірно, а при впровадженні бюджетування доцільним є врахування вітчизняного досвіду у сфері планування. Зокрема, основою для обліку виконання бюджету може служити нормативний метод обліку. Хоча бюджетування за своїм змістом відповідає складанню техпромфінплану, а зведений бюджет

аналогічний техпромфінплану, проте сьогодні набули розповсюдження саме терміни “бюджетування” та “бюджет”. Зважаючи на те, що ці терміни є загальноживаними у світовому співтоваристві та у зв’язку з процесами інтеграції та глобалізації, вважаємо доцільним їх використання і у вітчизняній економічній термінології.

Найбільшого розвитку бюджетування набуло в країнах з ринковою економікою. Історичний розвиток бюджетування взаємопов’язаний з розвитком облікових систем та ввібрав у себе сучасні досягнення економічної думки (досягнення науково-технічного прогресу, комп’ютеризацію, еволюцію методів управління). Об’єктивна необхідність впровадження ідей бюджетування в ХХ ст. обумовлена двома факторами: з одного боку, новітні теоретичні дослідження, які збагатили теорію та практику обліку для цілей управління, створили для цього необхідну базу, а з іншого – економічні умови, які загострили зовнішню та внутрішню конкуренцію, пов’язані з ними зростання витрат і зусиль на реалізацію товарів, спонукали шукати нові шляхи їх зниження та контролю.

Для виділення основних тенденцій розвитку бюджетування проведемо систематизацію особливостей різних етапів його розвитку (табл. 2).

Таблиця 2

Визначальні моменти розвитку теорії бюджетування

№ з/п	Етапи розвитку	Елементи бюджетування	Рівень управління
1	Єгипет XV століття до н.е.	Планування доходів і витрат	Державний рівень
	Вавилон	Суцільне нормування	Державний рівень
	Др. Греція	Кошторис витрат	Державний рівень
	Рим I - II ст. до н.е.	Кошторисні асигнування та їх виконання (“бreviarium” – відображення в книзі)	Державний рівень
2	Європа XII – XVIII ст.	Плануванню доходів та витрат	Рівень підприємства
	Європа XVIII – сер. XIX ст.	Принципи складання бюджету	Рівень підприємства
3	Європа сер. XIX – поч. XX ст.	Контроль виконання бюджету на основі обліку; поєднання камерального та патримоніального обліку; бюджетування – складова частина управлінського обліку	Рівень підприємства
4	Росія поч. XX ст.	Бюджетування як метод розрахунку або обліку нових оцінок, що створюються в процесі обігу; зв’язок кожної операції з бюджетом	Рівень підприємства
5	СРСР з сер. XX	Складання кошторисів витрат; Техпромфінплан	Державний рівень Рівень підприємства
6	Європа 60-і рр. XX ст.	Бюджетування виступає засобом для визначення фінансових показників та фінансового управління	Рівень підприємства
7	Європа 80-і рр. XX ст.	Поєднання бюджетування з інформаційно-комп’ютерним забезпеченням	Рівень підприємства
8	Кін. XX ст. – поч. XXI ст.	Бюджетування – одна з підсистем системи управління підприємством	Рівень підприємства

Таким чином, основними передумовами появи та розвитку бюджетування є наступні:

- необхідність обліку доходів і витрат на державному рівні;
- поява камерального бухгалтерського обліку, що надавала “схематичне, легко контрольоване визначення етапів виробництва та його результатів на основі попередньо складеного кошторису та бюджету”;
- поява балансових теорій (визначило розуміння бюджету як інструмента збалансування доходів і витрат);
- розвиток теорії систем;
- поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та аналітичний;
- економічні умови, що загострили зовнішню та внутрішню конкуренцію та пов’язане з нею ріст збільшення та зусиль на реалізацію товарів, спонукання до пошуку нових шляхів їх зниження та контролю;
- глобалізація економічних відносин (поява та поширення ТНК).

Проведений аналіз генезису системи бюджетування дає підстави виділити наступні тенденції її розвитку:

Гіперболічний графік розвитку бюджетування: рівень держави (стратегічний рівень) – рівень приватного підприємства (тактика управління) – рівень ТНК (стратегія управління).

Критика: камеральний облік (неможливість пізнання господарської діяльності в усіх її проявах для побудови системи бюджетування) – СРСР (неможливість планування в умовах капіталізму) – початок ХХІ століття (низька ефективність бюджетування).

Формалізація бюджетування за допомогою методів системного аналізу та засобів комп'ютеризації.

Отже, бюджетування має глибокі історичні корені, присутнє у всіх моделях організації бухгалтерського обліку, певні аналогічні бюджетуванню підходи розвивалися і за умов командно-адміністративної економіки, відповідно доцільним є впровадження бюджетування на вітчизняних підприємствах з урахуванням зарубіжного та вітчизняного досвіду.

Список використаних джерел

1. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития. Монография. М.: Финансы и статистика, 1983. 224 с.
2. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии. С.-Пб, 1911. 1105 с.
3. Белова І. М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку [Текст]. Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. № 1(16). С. 52- 55.
4. Белова І. М., Спільник І.В. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті [Текст]. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, Ч.1, 2017. С. 22 – 26.
5. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1. Житомир: ЖІТІ, 1999. 928 с.
6. Історія обліку і оподаткування: навч. посіб. / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, М.С. Палюх, І.В. Спільник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 260 с.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебн. для вузов. М.: Экономистъ, 2003. 618 с.
8. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. 2-е изд., перераб. М.: Московское академическое издательство "МАКИЗ", 1925. 266 с.
9. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. Учебник. М.: Финансы и статистика, 2001. 272 с.