

О.П. Гуцал, асп.

Хмельницький національний університет

Теоретико-методологічні основи бюджетування витрат на персонал

У статті розглянуто сутність таких економічних понять і категорій, як «бюджет», «бюджетування», «бюджетування витрат на персонал». З'ясовано відмінності в поглядах вчених на категорію бюджетування та запропоновано власне комплексне визначення бюджетування витрат на персонал.

бюджет, бюджетування, витрати на персонал, бюджетування витрат на персонал

О. П. Гуцал, асп.

Хмельницкий национальный университет

Теоретико-методологические основы бюджетирования затрат на персонал

В статье рассмотрена сущность таких экономических понятий и категорий, как «бюджет», «бюджетирование», «бюджетирование затрат на персонал». Выяснены различия во взглядах ученых на категорию бюджетирования и предложено собственное комплексное определение бюджетирования затрат на персонал.

бюджет, бюджетирование, расходы на персонал, бюджетирования затрат на персонал

Постановка проблеми. Сучасний етап економічного розвитку висуває перед керівниками підприємств вимоги, щодо більш ефективного використання усіх видів ресурсів: матеріальних, фінансових, інформаційних трудових.

Персонал за сучасних умов господарювання стає одним з тих ключових факторів, ефективне використання якого дозволить підприємству витримувати конкуренцію, досягати основних показників своєї діяльності, отримувати прибутки та уникати збитків.

Саме тому для підприємства дуже важливим є вчасно передбачати і бути готовим до змін пов'язаних з рухом персоналу, а саме до можливого вивільнення та найму робочої сили і, як наслідок, до виникнення додаткових затрат зумовлених цими процесами. Також на підприємстві може виникнути ситуація, коли внаслідок змін в виробничій програмі чи впровадження різноманітних організаційно-технічних заходів (застосування нового обладнання, нових технологій) виникає потреба, знову ж таки, в додатковому залученні персоналу або ж навчанні вже існуючого персоналу, що потребуватиме більших чи менших затрат залежно від обраних заходів вирішення цієї проблеми.

Тому виникає необхідність в розробці методики планування заходів з управління витратами у сфері управління персоналом. В сучасних умовах дещо новим і таким, що недостатньо використовується на вітчизняних підприємствах, проте успішно застосовується в країнах Західної Європи, США та Японії ще з 60-х рр. XX століття є процес бюджетування.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питанням бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних авторів. Серед них можемо виділити таких вчених, як: В. Є. Хруцький, К. Шим Джай, Дж. Сігел, О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, О. В. Яковенко, С. В.

Онищенко, Ч. Т. Хорнеген та ін. В опублікованих працях цих авторів відображено їх погляди на такі економічні категорії, як бюджетування та бюджет, запропоновано різноманітні підходи до впровадження бюджетування на підприємстві. Проте, серед великої кількості наукових праць присвячених бюджетуванню досить поверхово розглянуто питання бюджетування витрат в системі управління персоналом. Переважна більшість вчених у своїх дослідженнях розглядає лише бюджет прямих витрат на оплату праці, уникаючи при цьому інші сторони функціонування персоналу. Більш повніше питання бюджетування в системі управління персоналом розглядають російські вчені О. Ю. Мінченкова, Н. В. Фьодорова та Ю. Г. Одегов, Т. В. Ніконова. Проте залишається недостатньо дослідженою ця проблема в аспекті вітчизняних підприємств. Саме тому вважаємо за необхідне більш детально розглянути питання пов'язані з бюджетуванням витрат на персонал.

Мета статті. Мета дослідження полягає у вивченні існуючих підходів до визначення понять «бюджет», «бюджетування», та формування власного підходу до визначення сутності «бюджетування витрат на персонал».

Виклад основного матеріалу. В фінансово-економічному словнику бюджетування трактується як процес розроблення бюджету [1, с. 107]. І хоча це визначення є дещо спрощеним і не відображає всієї сутності категорії бюджетування, проте саме бюджет є основним результатом реалізації бюджетування. Тому перш ніж перейти до розгляду сутності бюджетування, необхідно розглянути, що ж собою являє така економічна категорія, як бюджет.

Слово “бюджет” походить від старонормандського bougette (шкіряний мішок). З нього надалі утворилось англійське слово budget, яке пізніше в такому ж написанні перейшло й у французьку мову [2, с. 266].

Досить довгий час вітчизняна наука використовувала термін “бюджет” лише стосовно державних фінансів. Бюджет розглядався виключно, як основний фінансовий документ держави або регіону. Проте, як відомо, ще в 1850 році представник італійської школи фінансів Ф. Вілла розумів під бюджетом попередній кошторис, який перед початком планового періоду дає інформацію про очікувані надходження і видатки, рух капіталу та всі результати ділової активності підприємства [3, с. 457].

На сьогодні існує велика кількість визначень бюджету, в яких визнається правомірність застосування такого поняття в тому числі і до підприємства. Так в Економічній енциклопедії за редакцією С. В. Мочерного бюджет розглядається, як визнана або прийнята таблиця чи відомість доходів і видатків економічного суб'єкта за певний період часу, що має офіційну силу [4, с. 119]. Як бачимо з наведеного визначення, термін бюджет, в тій чи іншій формі, може бути застосований до будь-якого економічного суб'єкта.

Російський вчений, що ґрунтовно досліджує бюджетування на підприємстві, – В. Є. Хруцький розуміє під бюджетом фінансовий план, що охоплює усі сторони діяльності організації [5, с. 26]. Подібне розуміння бюджету описують у своїй книзі «Основи бюджетування і більше» Джай К. Шим і Джой Г. Сігел. Під бюджетом вони, як і Хруцький, також розуміють фінансовий план, і додають, «який контролює майбутні операції і результати» [6, с. 11]. Подібне визначення бюджету дає і Друрі, згідно якого бюджет – це фінансовий план, що складається для виконання різноманітних рішень прийнятих менеджерами [7, с. 10].

Натомість група вчених серед яких Хорнгрен та Фостер, розуміють під бюджетом не сам план, а кількісне вираження плану [8, с. 9]. Підтримує цю думку і Є.С. Стоянова, котра розуміє під бюджетом кількісне вираження плану, що характеризує доходи і видатки на певний період і капітал, який необхідно залучити для досягнення заданих планом цілей [9, с. 11]. Подібне розуміння бюджету знаходимо в

праці К. В. Щиборща, в котрій він розглядає бюджет, як кількісний вираз централізовано встановлених показників плану підприємства на певний період [10, с. 5].

Фінансово-економічний словник вже більш комплексно подає це поняття, розуміючи під бюджетом і грошове вираження збалансованого розпису доходів і видатків (держави, підприємства) на певний період, і планове обчислення очікуваних грошових доходів і видатків на певний період, і оперативний фінансовий план, що відображає витрати коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів та надходження від них [1, с. 100].

Лук'янова В. В. та Яковенко О. В. в монографії “Бюджетування витрат операційної діяльності” подають широке визначення саме бюджету підприємства. Автори вважають, що бюджет підприємства – це внутрішній документ, представлений у формі розпису надходжень і (або) видатків об'єкта бюджетування (підприємства, підрозділу, центру відповідальності), що складається на певний період шляхом багатоваріантного аналізу його діяльності [11, с. 9]. В цьому визначенні на відміну від попередніх визначень акцентується увага на тому, що бюджет складається на основі багатоваріантного аналізу, а також що бюджет може бути представлений у формі розпису надходжень та (або) видатків.

Схоже розуміння знаходимо в праці Мельник О. Г, яка розуміє під бюджетом розпис потреб і ресурсів у кількісній формі (доходів та витрат, надходжень і видатків, активів та пасивів), що формується на засадах багатоваріантного аналізу для обраного об'єкта з метою пошуку оптимального шляху досягнення встановлених цілей організації [12, с. 7].

Проаналізувавши визначення категорії бюджет різними науковцями, можемо зробити висновок, що під бюджетом найчастіше розуміють:

- фінансовий план;
- кількісне вираження плану;
- розпис надходжень і видатків;

Крім того, як зазначено в різноманітних джерелах, бюджет підприємства є внутрішнім документом, що контролює майбутні операції і результати та складається на певний період, шляхом багатоваріантного аналізу діяльності підприємства. Бюджет може бути складений як для підприємства в цілому, так і для окремих його підрозділів, напрямків діяльності, включаючи відділи, асортиментні позиції продукції чи послуг та персонал.

Категорія бюджетування, так як і бюджет, немає єдиного трактування серед науковців. Існує велика кількість визначень сутності бюджетування – від найпростіших згідно з якими бюджетування – це процес розроблення бюджету, до складніших, котрі бюджетування розуміють, як стандартизований процес, технологію планування, обліку, контролю або як управлінську технологію. Відмінність у визначеннях, на нашу думку, зумовлена тим, що різні вчені акцентували увагу на окремих сторонах бюджетування, виходячи з цілей своїх досліджень. Тому щоб якнайповніше дослідити сутність бюджетування необхідно розглянути погляди різноманітних вчених, котрі займалися дослідженням цієї категорії.

Так російський вчений К. В. Щиборщ розуміє під бюджетуванням процес складання і реалізації бюджету в практичній діяльності компанії [10, с. 6]. Фінансово-економічний словник за редакцією Загороднього також подає визначення згідно з яким бюджетування зводиться лише до формування сукупності бюджетів підприємства [1, с. 107]. На нашу думку ці визначення є дещо спрощеними та узагальненими, оскільки бюджетування є значно складнішим процесом, що не обмежується лише складанням бюджетів. Підтвердження цього знаходимо в книзі Хруцького В. Є., котрий стверджує,

що бюджетування окрім складання бюджетів є також і управлінською технологією, що призначена для вироблення і підвищення фінансової обґрунтованості рішень, що приймаються [5, с. 26]. Звідси можна зробити висновок, що бюджетування можна застосовувати для ефективнішого використання будь-яких видів ресурсів та прийняття пов'язаних з цим управлінських рішень.

Погоджується з тим, що бюджетування слід розглядати, як управлінську технологію Кузьмін О. Є. Він подає вже більш комплексне визначення згідно з яким бюджетування є управлінською технологією, що передбачає формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури та співвідношення доходів та витрат, надходжень та видатків, активів та пасивів організації чи її ланок для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування [13, с. 10]. В другій частині цього визначення також акцентується увага на тому, з якою метою здійснюється бюджетування на підприємстві.

Те, що бюджетування може бути застосоване на всіх рівнях управління підтверджує С. Онищенко, за яким бюджетування – це процес організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, який ґрунтується на розробці бюджетів у розрізі центрів відповідальності чи/та напрямів діяльності, організації контролю за їх виконанням, аналізу відхилень від бюджетних показників та регулюванні на цій основі господарської діяльності з метою узгодження й досягнення намічених результатів на всіх рівнях управління [14]. Це визначення показує ще одну важливу сторону бюджетування про яку досить часто не згадується в інших визначеннях, а саме – контроль. Він є невід'ємним атрибутом повноцінного бюджетування, оскільки дозволяє реально в ході здійснення господарської діяльності відслідковувати відхилення від заданих в бюджеті показників і при потребі коригувати їх. На необхідність контролю під час бюджетування вказують і інші літературні джерела [15, с. 450; 6, с. 13].

Частина науковців розглядає бюджетування в системі управлінського обліку або контролінгу. Як відомо, управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів [16, с. 5]. В свою чергу контролінг – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства [17, с. 8]. Як бачимо основоположним чинником в обох цих системах виступає інформація нагромадження якої дозволяє ефективніше використовувати ресурси і досягати цілей діяльності організації. І саме в зоні обліку інформації ці категорії перетинаються і вступають у взаємодію. Інформація зібрана і згрупована за допомогою управлінського обліку застосовується в майбутньому для складання бюджетів. В свою чергу фактичні дані управлінського обліку та бюджетні показники при їх порівнянні вступають в сферу діяльності контролінгу [11, с. 20-21].

Попри велике різноманіття визначень бюджетування, усі вони мають деякі спільні та відмінні риси, згідно з якими можна виділити підходи до визначення поняття бюджетування.

Лук'янова В. В та Яковенко О. В. пропонують бюджетування розглядати за трьома напрямками [11, с. 18-21]. Згідно першого напрямку, бюджетування розглядається в рамках системи планування на підприємстві. Другий напрям пропонує розглядати бюджетування в межах контролінгу або ж управлінського обліку. Третій напрямок розглядає бюджетування, як технологію управління.

Дещо ширше групує визначення сутності бюджетування Кузьмін О. Є [13 с. 16-19]. Згідно з його класифікацією виділяється чотири групи поглядів щодо сутності бюджетування. Перша група авторів розглядає бюджетування як розроблення, формування, складання бюджетів на підприємстві. Друга група авторів трактує бюджетування як технологію планування, обліку та контролю грошей і фінансових результатів. У третю групу увійшли автори, які вважають, що бюджетування розглядається як стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених підприємством, так і на загальновизнаних вимогах і процедурах. У четверту групу увійшли автори, які запропонували трактування бюджетування як управлінської технології, яка призначена для вироблення та підвищення фінансового обґрунтування управлінських рішень.

Як бачимо, обидві класифікації підходів до визначення бюджетування виділяють бюджетування, як технологію управління. Це на нашу думку є цілком виправдано і правомірно. Оскільки саме за допомогою бюджетування можуть прийматися ефективні управлінські рішення, щодо оптимізації витрат підприємства, та окремих його структурних підрозділів.

Бюджетування повинно охоплювати всі сфери діяльності організації в тому числі і сферу управління персоналом. Оскільки персонал є одним з ключових факторів, що забезпечує конкурентоспроможність підприємства. Здійснення заходів пов'язаних з використанням і відтворенням робочої сили залежать від наявності фінансових ресурсів, які часто є обмеженими. Саме тому політику управління персоналом на підприємстві необхідно здійснювати з урахуванням наявних фінансових ресурсів. Для того щоб уникнути ситуації розбалансованості між необхідним і наявним персоналом а також надмірного використання коштів для покриття непередбаченої потреби в робочій силі, менеджеру з персоналу потрібно володіти управлінським інструментарієм, що дозволить спрогнозувати можливі зміни і бути готовим до них. Одним з таких інструментів є бюджетування витрат на персонал. Бюджетування передбачає прийняття рішень, щодо управління персоналом на основі даних про витрати на персонал.

Під витратами на персонал розуміють суму винагород в грошовій і натуральній формі за виконану роботу і додаткові затрати організації стосовно працівників протягом року [18, с. 51]. Згідно з наказом Міністерства статистики України від 29 травня 1997 р. № 131, фактичні витрати роботодавців на персонал (вартість робочої сили) визначаються за такими групами:

- 1) пряма оплата;
- 2) оплата за невідпрацьований час;
- 3) премії та нерегулярні виплати;
- 4) заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах;
- 5) витрати на оплату житла працівників;
- 6) витрати на соціальне забезпечення працівників;
- 7) витрати на професійне навчання;
- 8) витрати на утримання громадських служб;
- 9) витрати на робочу силу, які не віднесено до інших груп;
- 10) податки, що відносяться до витрат на робочу силу [19].

Бюджет витрат на персонал – це затверджений керівництвом організації документ, що містить загальний розмір затрат на персонал, їх склад по статтям витрат з розбивкою на планові періоди [20]. В системі управління персоналом можуть складатися, як укрупнені (бюджет персоналу) так і деталізовані бюджети (бюджет затрат на формування персоналу, бюджет затрат на використання персоналу, та ін.).

Стосовно бюджетування витрат на персонал теж існують різноманітні визначення.

Під бюджетуванням витрат на персонал розуміють метод планування необхідних матеріальних ресурсів для досягнення цілей політики управління персоналом [20].

Бюджетування витрат на персонал – це цілеспрямований процес складання і виконання бюджету персоналу, що забезпечує з одного боку гарантії відтворення робочої сили, а з іншого ефективність та конкурентоспроможність виробництва [18, с. 52].

Вказані визначення бюджетування витрат на персонал не дозволяють в повній мірі зрозуміти сутність цієї категорії, оскільки вони акцентують увагу на окремих сторонах цього процесу. На нашу думку до визначення сутності бюджетування витрат на персонал необхідно підходити комплексно, тобто охоплюючи всі сторони цього процесу. Тому під бюджетуванням витрат на персонал пропонуємо розглядати спрямовану на досягнення цілей політики управління персоналом управлінську технологію, що являє собою сукупність таких взаємопов'язаних процесів, як планування витрат на персонал шляхом складання бюджетів, організацію здійснення цих витрат, контроль за рухом грошових коштів а також коригування відхилень в процесі здійснення цих витрат.

Висновки. Отже, в науковій літературі немає єдиного визначення бюджетування витрат. Діапазон визначень бюджетування лежить в межах від найпростіших, згідно з якими бюджетування – це складання бюджетів до складніших, що розглядають бюджетування як управлінську технологію.

Бюджет також розглядається по різному – і як фінансовий план, і як грошове вираження плану, і як розпис надходжень та видатків.

Бюджетування може бути застосоване на всіх рівнях управління стосовно будь-яких видів ресурсів.

У сфері управління персоналом бюджетування застосовується з метою досягнення цілей політики управління персоналом. Складаються як деталізовані, так і укрупнені бюджети в системі управління персоналом.

Перспективним напрямом подальших досліджень є вивчення бюджетування витрат на персонал на вітчизняних підприємствах машинобудування.

Список літератури

1. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
2. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. / Пасічник Ю. В. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495с.
3. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч посібник / Терещенко О. О. – К. : КНЕУ, 2000. – 412 с.
4. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр “Академія”. Т. 1. – 2000. – 864 с.
5. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование : Настольная книга по постановке фінансового планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 464 с.
6. Шим Д. Основы бюджетирования и больше : Справочник по составлению бюджетов / Д. Шим, Г. Сигел ; пер. с англ. – М. : Вершина, 2007. – 368 с.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
8. Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учт : управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Д. Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
9. Финансовый менеджмент : теория и практика : учебник / Под ред. Е. С. Стояновой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Перспектива, 2003. – 656 с.

10. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 544 с.
11. Лук'янова В. В. Бюджетування витрат операційної діяльності : монографія / В. В. Лук'янова, О. В. Яковенко. – Хмельницький : ХНУ, 2011. – 224 с.
12. Мельник О. Г. Бюджетування в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / О. Г. Мельник. – Львів. : Нац. Ун-т "Львівська політехніка", 2004. – 21 с.
13. Кузьмін О. Є. Бюджетування на підприємстві : навчальний посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.
14. Онищенко С. В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – с. 42-51.
15. Фінанси підприємства : підручник / кер. авт. кол. і наук. ред. А. М. Подерьогін. – 4-те вид., перероб. та доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 571 с.
16. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – 2-е вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
17. Давидович І. Є. Контролінг : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.
18. Минченкова О. Ю. Управление персоналом : система бюджетирования / О. Ю. Минченкова, Н. В. Фёдорова. – М. : КНОРУС, 2008. – 224 с.
19. Менеджмент персоналу : навч. посіб. / В. М. Данюк, В. М. Петюх, С. О. Цимбалюк та ін. – К. : КНЕУ, 2004. – 398 с.
20. Одегов Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – М. : Альфа- Пресс. – 2006. – 560 с.

Oleksandr Gutsal

Khmelnytsky National University, Khmelnytsky, Ukraine

Theoretical and methodological basis of budgeting personnel costs

The purpose of the research consists in learning the existing approaches to the definition of "budget", "budgeting" and formation of their own approach to definition of the essence of " budgeting personnel costs.

In the article had been considered the nature of such economic concepts and categories as "budget", "budgeting", "budgeting personnel costs". It was defined that the stowage budget process underlies the budgeting. It had been proved that budget is in use on the enterprise level as long as 1850. A particular attention had been paid to the necessity of using the budgeting in HRM sphere. There had been shown differences in the views of scientists on the category of budgeting according to which under the budgeting is understood the stowage budget process, technology of managing, a constituent part of management accounts and controlling. There had been proposed an own complex definition to budgeting expenses on personnel, namely under the budgeting expenses on personnel is understood a management technology aimed at attaining the HRM politics, that presents a complex of such relative processes as planning personnel expenses by force of the stowage budget processes, the organization of use of these expenses, control of the money development, and also a deviation modification in the process of realization of these expenses.

Consequently, it was defined that budgeting should be applied to all sides of the company's work. Especially, in the area of HR-management, budgeting is used to achieve the aims of personnel management policy.

budget, budgeting, personnel costs, budgeting personnel costs

Одержано 09.04.14