

**БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА**

*У статті розглянуто основний інструмент реалізації бюджетування — бюджет, його види, форми та методи розробки. Досліджено особливості та структуру бюджету витрат на персонал. На основі аналізу складових бюджету витрат на персонал вдосконалено існуюче визначення бюджету витрат на персонал.*

*В статье рассмотрен основной инструмент реализации бюджетирования — бюджет, его виды, формы, методы разработки. Исследованы особенности и структура бюджета расходов на персонал. На основании анализа составляющих бюджета расходов на персонал усовершенствовано существующее определение бюджета расходов на персонал.*

*In the article deals with the main tool of budgeting — the budget, its types, forms and methods of construction. The features and structure of budget of personnel costs were investigated. Based on the analysis of components of the budget personnel costs the existing definition of budget of personnel costs was improved.*

**Ключові слова.** Бюджет, бюджетування, класифікація бюджетів, центр відповідальності, бюджет витрат на персонал.

**Ключевые слова.** Бюджет, бюджетирование, классификация бюджетов, центр ответственности, бюджет расходов на персонал.

**Key words.** Budget, budgeting, budget classification, center of responsibility, budget of personnel costs.

**Вступ.** В Україні та інших країнах колишнього СРСР традиційно вважалося, що бюджети використовуються лише на рівні державного управління фінансами, проте, на сьогодні в теорії та практиці управління підприємствами з'явилась велика кількість публікацій присвячених бюджетуванню, як одному зі способів ефективного управління підприємством. При чому бюджетування охоплює усі сфери діяльності компанії — виробництво, збут, управління, маркетинг, персонал, обслуговування та інші. Основним результатом реалізації бюджетування на підприємстві є бюджет. Проте немає єдиного підходу, як до розуміння сутності цієї категорії, так і до питання класифікації видів бюджету.

Питанням характеристики бюджету підприємства присвячені роботи багатьох українських та зарубіжних учених. Класифікацію бюджетів підприємства ґрунтовно досліджували у своїх працях О.В. Яковенко, О.Г. Мельник та інші. Бюджет витрат на персонал у своїх працях досліджували Ю.Г. Одегов, О.Ю. Мінченкова, А. Мілютіна, Є.А. Скриптунова та інші.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у вивченні видів бюджетів, що застосовуються на підприємстві, їх функцій і характеристик, та в дослідженні особливостей бюджету витрат на персонал.

**Результати дослідження.** Бюджет підприємства — це внутрішній документ, представлений у формі розпису надходжень і (або) видатків об'єкта бюджетування, що складається на певний період шляхом багатоваріантного аналізу його діяльності [5, с. 9].

Складання бюджету дозволяє менеджерам передбачати можливі фінансові проблеми та вчасно знаходити шляхи їх вирішення. Залежно від умов, в яких перебуває компанія, можуть використовуватися ті чи ті види бюджетів. На сьогодні на підприємствах склалась велика видова різноманітність бюджетів, що класифіку-

ються за різними ознаками. Проте перелік бюджетів не є стандартизованим, а змінюється залежно від певних умов діяльності підприємства. Вибір тих чи інших видів бюджетів може бути зумовлений різними факторами, зокрема, галузевими особливостями, специфікою діяльності підприємства, розміром та організаційною структурою підприємства, його стратегією. Хоча існують і типові бюджети, що застосовуються будь-яким підприємством, яке займається бюджетуванням.

Найчастіше в науковій літературі розрізняють основні, операційні, допоміжні та додаткові (спеціальні) бюджети [17, с. 43—45; 11, с. 46; 3, с. 21—22]. Серед основних бюджетів виділяють бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів та розрахунковий баланс. Деякі автори додають до основних ще бюджет руху капіталу [11, с. 46]. Основні бюджети призначені для фінансового управління підприємством, вони надають основну інформацію, щодо фінансового стану підприємства. Операційні та допоміжні бюджети зазвичай складають перед основними, і вони слугують для більш точного формування останніх. При чому, як зазначають автори, склад операційних та додаткових бюджетів є необов'язковим на відміну від основних, і може визначатися керівництвом організації залежно від поставлених завдань та умов, що склалися. Додаткові бюджети, що необхідні для більш точного визначення цільових показників і нормативів фінансування, в свою чергу, складаються після основних. Усі вони слугують для створення так званого зведеного бюджету. Зведений бюджет у літературі також називають мастер-бюджет (master).

Зведений бюджет за своєю суттю являє собою сконсолідований за всіма підрозділами і функціями план діяльності підприємства, що об'єднує окремі бюджети і формує потоки інформації, необхідні для прийняття і контролю управлінських рішень у сфері фінансового планування [2].

Частина авторів у структурі зведеного бюджету за цільовим призначенням виділяють операційні і фінансові бюджети [1, с. 291; 2; 15, с. 413].

Операційний бюджет — це система бюджетів, яка характеризує доходи і витрати за операціями, що плануються на майбутній період для сегменту чи окремої функції організації [15, с. 412]. Фінансовий бюджет — це план, у якому відображається обсяг і структура очікуваних джерел коштів і заплановані напрямки їх використання [15, с. 414].

Проте, як зазначалося вище, перелік бюджетів підприємства і їх структура не є чітко регламентованими. Підтвердженням цьому є головний бюджет акціонерного товариства «Дніпроспецсталь», що включає в себе бюджети, плани і кошториси. Бюджети поділяються на комплексні (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів) та функціональні (бюджети виробництва, закупівель, інвестицій) [8, с. 26].

Також виділяють бюджети за сферами діяльності. Відповідно складають бюджети операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Деякі автори не вважають за доцільне виділяти таку ознаку, оскільки вона частково дублює класифікацію за цільовим призначенням [5, с. 13].

За тривалістю бюджетного періоду виділяють бюджети короткострокові (на рік і менше), середньострокові та довгострокові, що можуть бути деталізовані короткостроковими бюджетами [18, с. 11]. Зазвичай в організації складають короткострокові та середньострокові бюджети. Також за тривалістю бюджетного періоду виділяють денний, тижневий, місячний, квартальний, річний [7, с. 8]. Деякі дослідники додають до цієї класифікації декадні бюджети [4, с. 29]. Проте останні вказані класифікації бюджетів за тривалістю бюджетного періоду не враховують середньострокові та довгострокові бюджети, що можуть складатися для певних проектів чи капітальних вкладень. Найчастіше на підприємстві застосовують річні бюджети з їх поквартальною деталізацією, але можуть бути і більш деталізовані бюджети залежно від цілей компанії.

Залежно від рівня ділової активності (обсягу діяльності) розрізняють гнучкі і фіксовані бюджети.

Гнучкий бюджет — це бюджет, який складається не для конкретного рівня ділової активності, а для певного його діапазону [16, с. 467]. Такий вид бюджетів доцільно використовувати в умовах нестабільного середовища. Натомість фіксований бюджет не змінюється при зміні рівня ділової активності. Виділяють такі різновиди фіксованих бюджетів [13, с. 146]:

- бюджет від досягнутого;
- бюджет з аналізом додаткових варіантів;
- бюджет з нуля.

Деякі дослідники додають до цієї класифікації неперервний бюджет, сутність якого полягає в продовженні існуючого бюджету. Тобто по закінченні певного періоду до існуючого бюджету додається аналогічний за тривалістю новий період. Як правило бюджет продовжують на місяць чи квартал з урахуванням поточних даних по закінченні попереднього періоду [18, с. 18].

Важливою класифікаційною характеристикою виступає об'єкт бюджетування. Різні автори бюджети за об'єктом поділяють на загальноорганізаційні, видів бізнесу, окремих операцій, бюджети центрів відповідальності, бюджети конкретних проєктів та програм [4, с. 30; 5, с. 10].

На перший погляд, другорядною, але на справді дуже важливою класифікаційною ознакою для побудови бюджетів виступає ступінь відображення інформації. За цією ознакою виділяють укрупнені та деталізовані бюджети. В укрупненому бюджеті основі статті доходів і витрат відображаються укрупнено, в деталізованому ж — відображаються повністю за всіма складовими [7, с. 9].

У теорії та практиці бюджетування виділяють ще низку класифікаційних ознак бюджетів. Це такі, як: спосіб перенесення витрат на продукцію, види витрат, форма вираження та ін.

Тому, проаналізувавши існуючі в науковій літературі підходи до класифікації бюджетів, ми можемо їх узагальнити, запропонувавши класифікацію бюджетів підприємства, що подана в табл. 1.

Бюджетуванню повинні підлягати всі сфери діяльності компанії: управління, маркетинг, персонал, проектування, виробництво, збут і обслуговування. Як видно з класифікації бюджетів підприємства, вони складаються для відділів і центрів відповідальності і повинні відображати завдання і цілі кожного відділу на всіх рівнях організації. Центри фінансової відповідальності можуть виступати основним об'єктом бюджетування, отримуючи фінансову самостійність в рамках виділених ресурсів, прийняття рішень та відповідальності за результат.

Центр фінансової відповідальності — це структурний підрозділ підприємства або група підрозділів підприємства, що повністю контролюють ті чи інші напрями фінансово-господарської діяльності, а їх керівники несуть відповідальність перед вищим керівництвом за реалізацію поставлених цілей і дотримання рівня витрат у межах доведених лімітів [12].

Таблиця 1

КЛАСИФІКАЦІЯ БЮДЖЕТІВ ПІДПРИЄМСТВА [4; 5; 7]

Класифікаційна ознака	Вид бюджету
За сферами діяльності та цільовим призначенням	Операційні Фінансові Інвестиційні
За рівнем важливості	Основні Додаткові Спеціальні

За тривалістю	Денний Тижневий Місячний Квартальний Річний
Спосіб перенесення витрат на продукцію	Прячих витрат Непрячих витрат
За об'єктом	Загальноорганізаційні Видів бізнесу Окремих операцій Центрів відповідальності Проектів та програм
За рівнем ділової активності	Гнучкі Фіксовані Неперервні
За ступенем відображення інформації	Укрупнені Деталізовані
За видами витрат	Поточних витрат Капітальних витрат
За формою вираження	Грошові Негрошові

До типових центрів фінансової відповідальності належать:

- центри доходів;
- центри витрат;
- центри прибутків;
- центри інвестицій [1, с. 342].

Управління персоналом з точки зору бюджетного управління може розглядатися як центр витрат, проте його також можна розглядати, як центр інвестицій, і тоді основним його завданням стане повернення підприємству очікуваного прибутку від вкладень в розвиток персоналу в намічені терміни [7, с. 23].

Для всіх вибраних об'єктів бюджетування складається власний набір бюджетів. Метою виділення різних об'єктів бюджетування є визначення підрозділів відповідальних за конкретні показники ефективності діяльності, а також формування таких форматів бюджетів, що дозволять відстежувати показники об'єкта бюджетування [9, с. 107].

Усі процеси на підприємстві проходять за безпосередньої участі персоналу, чи то на етапі планування, чи на етапі виробництва і реалізації. Це потребує здійснення певних витрат, як на виплати працівникам, так і на організацію їхньої роботи. Для того, щоб вчасно отримувати інформацію про пов'язані з цим заплановані витрати на персонал складають бюджет витрат на персонал.

Бюджет витрат на персонал, як один з інструментів управління персоналом складається на основі оперативного плану управління персоналом, котрий у свою чергу складається на основі планів підприємства.

Бюджет витрат на персонал — це затверджений керівництвом організації документ, що містить загальний розмір затрат на персонал, їх склад за статтями витрат з розбивкою по періодам [10]. З наведеного визначення може здатися, що бюджет витрат на персонал — це всього лиш один документ, в якому описано всі майбутні витрати на персонал. Насправді ж, бюджет витрат на персонал є комплексним документом, який, так як і зведений бюджет підприємства, складається з низки бюджетів, що деталізують його. В невеликій організації складаються укруп-

пнені бюджети витрат на персонал, по мірі збільшення масштабів діяльності розробляються більш деталізовані бюджети з розбивкою статей затрат також і за категоріями персоналу [6].

Перш ніж перейти до розгляду складових бюджету витрат на персонал, вважаємо за необхідне розглянути особливості його побудови. Перш за все, необхідно зазначити, що складається цей документ, як правило, службою управління персоналом, або ж за її відсутності відділом кадрів чи окремим спеціалістом з бюджетування та управління персоналом. Бюджет витрат на персонал має статті витрат, які є сталими та не залежать від масштабів діяльності організації. Такими затратами можуть бути затрати на організацію діяльності служби управління персоналом. Проте його показники не є повністю автономними та залежать від планів діяльності організації.

Складання бюджету витрат на персонал складається з таких етапів [10]:

- визначення статей затрат на персонал;
- розробка форматів кадрового планування;
- збір інформації від керівників підрозділів (заповнення керівниками відділів форматів кадрового планування з подальшою їх передачею в службу управління персоналом);
- зведення проектів форматів кадрового планування;
- розробка бюджетів витрат на персонал;
- захист бюджетів витрат на персонал перед керівництвом організації;
- затвердження бюджету витрат на персонал.

Бюджет витрат на персонал теж має свою структуру, що різниться на кожному підприємстві залежно від специфіки та умов діяльності.

А. Мілютіна в своєму дослідженні виділяє п'ять блоків з яких складається бюджет витрат на персонал. Серед них: бюджет фонду оплати праці, бюджет найму, бюджет навчання і розвитку, бюджет охорони праці, інші затрати та корпоративна культура [6]. На нашу думку, вказані складові є занадто деталізовані. Доцільнішим є формувати бюджет витрат на персонал за комплексними функціями управління персоналом [7, с. 26—27].

Згідно з таким підходом бюджет витрат на персонал складається з таких складових:

- бюджет затрат на формування персоналу;
- бюджет затрат на використання персоналу;
- бюджет затрат на розвиток персоналу.

Також до цієї структури доцільно включати бюджет затрат на утримання служби управління персоналом. Усі ці бюджети будуються на основі планів організації та плану роботи з персоналом і деталізуються за функціями управління персоналом.

Так, укрупнений бюджет затрат на формування персоналу деталізується бюджетом витрат на найм і бюджетом витрат на вивільнення. Також згідно з планом заходів по роботі з персоналом можуть додаватися ще й інші деталізовані бюджети.

Бюджет затрат на використання персоналу теж має містити декілька блоків пов'язаних з заходами і затратами на адаптацію персоналу, охорону і оплату праці, соціальні виплати та ін. [14].

Бюджет затрат на розвиток персоналу складається з таких блоків, як бюджети затрат на:

- оцінку персоналу;
- навчання персоналу;
- формування кадрового резерву [7, с. 175].

Отже, з проведеного аналізу випливає, що бюджет витрат на персонал є комплексним документом. Тому під бюджетом витрат на персонал слід розуміти за-

тверджений керівництвом організації комплексний документ, що складається на основі планів організації та плану роботи з персоналом та містить загальний розмір витрат на персонал, їх склад за статтями витрат з розбивкою по періодах.

**Висновки.** Здійснивши аналіз бюджету підприємства, ми побачили, що на підприємствах залежно від поставлених цілей та умов діяльності використовується значна кількість бюджетів, які класифікуються за різними ознаками. Аналогічно і бюджет витрат на персонал має свою структуру і особливості побудови. Найточнішим, на нашу думку, є складання бюджетів витрат на персонал за комплексними функціями управління персоналом. Хоча залежно від обставин можуть застосовуватися і інші підходи до побудови бюджету витрат на персонал.

### **Література**

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: навчальний посібник / П.Й. Атамас. — 2-е вид. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 440 с.
2. *Білик М.Д.* Бюджетування у системі фінансового планування / М.Д. Білик // *Фінанси України.* — 2003. — №3. — С. 97—109.
3. Білобловський С.В. Модель бюджетування операційних витрат на підприємстві (на прикладі автотранспортного підприємства) (Частина 2) / С.В. Білобловський // *Економіка. Фінанси. Право.* — 2004. — № 9. — С. 18—25.
4. *Кузьмін О.С.* Бюджетування на підприємстві: навчальний посібник / О.С. Кузьмін, О.Г. Мельник. — К.: Кондор, 2008. — 312 с.
5. *Лук'янова В.В.* Бюджетування витрат операційної діяльності: монографія / В.В. Лук'янова, О.В. Яковенко. — Хмельницький: ХНУ, 2011. — 224 с.
6. *Милютин А.* Бюджетирование HR-подразделения: общее и частное / А. Милютин // *Справочник по управлению персоналом.* — 2009. — № 5.
7. *Минченкова О.Ю.* Управление персоналом: система бюджетирования / О.Ю. Минченкова, Н.В. Фёдорова. — М.: КНОРУС, 2008. — 224 с.
8. *М'яков Є.* Бюджетування на промисловому підприємстві: досвід ВАТ «Дніпроспецсталь» / Є. М'яков, С. Кийко, В. Баликін // *Бухгалтерський облік і аудит.* — 2006. — № 3. — С. 23.
9. *Немировский И.Б.* Бюджетирование. От стратегии до бюджета — пошаговое руководство / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. — М.: Издательский дом «Вильямс». — 2006. — 510 с.
10. *Одегов Ю.Г.* Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. — М.: Альфа-Пресс, 2006. — 560 с.
11. *Онищенко С.В.* Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С.В. Онищенко // *Бухгалтерський облік і аудит.* — 2006. — № 6. — С. 42—51.
12. *Семенов Г.А.* Фінансове планування і управління на підприємствах: навчальний посібник / Г.А. Семенов, В.З. Бугай А.Г. Семенов, А.В. Бугай. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 432 с.
13. *Серіков А.* Процесно-орієнтоване управління витратами та бюджетування виробництва на основі обернених розрахунків / А. Серіков, Т. Тохтамиш // *Вісник економічної науки України.* — 2007. — №2. — С. 144—147.
14. *Скриптунова Е.А.* Бюджетирование и планирование в системе службы персонала / Е.А. Скриптунова // *Кадровые решения.* — №4. — 2005.
15. *Финансовый менеджмент : теория и практика: учебник / Под ред. Е.С. Стояновой.* — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Перспектива, 2003. — 656 с.
16. *Фінанси підприємства: підручник / кер. авт. кол. і наук. ред. А.М. Подерьогін.* — 4-те вид., перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 2002. — 571 с.
17. *Хруцкий В.Е.* Внутрифирменное бюджетирование : Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 464 с.
18. *Шим Д.* Основы бюджетирования и больше: Справочник по составлению бюджетов / Д. Шим, Г. Сигел; пер. с англ. — М.: Вершина, 2007. — 368 с.

Стаття надійшла до редакції 03.07.2014 р.