

## ЕКОНОМІКА ПРАЦІ ТА УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ, РОЗВИТОК ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ

УДК 336.146:331.108

О. П. ГУЦАЛ

Хмельницький національний університет, Україна

### ГЕНЕЗИС БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ НА ПЕРСОНАЛ

*У статті розглянуто процес становлення бюджетування як економічної категорії. Встановлено зв'язок бюджетування з контролінгом, управлінським обліком, фінансовим плануванням. На основі взаємозв'язку бюджетування з цими економічними категоріями виявлено етапи його розвитку.*

*Ключові слова: бюджетування, генезис, контролінг, планування.*

O. P. GUTSAL

Khmelnytskyi National University, Ukraine

### BUDGETING OF PERSONNEL COSTS GENESIS

*The aim of the article is to find out the relationship between budgeting and other economic categories and in terms of this to determine the stages of budgeting costs, including budgeting personnel costs. There have been considered the budgeting formation process as an economic category. The connection between budgeting, controlling, management accounts, financial planning has been determined. On the basis of the relationship of budgeting with these economic categories stages of its development have been identified. There has been determined that at present stage there appeared new research directions in the budgeting system, one of which is budgeting personnel costs.*

*Keywords: budgeting, genesis, controlling, planning.*

#### Вступ

В Україні термін бюджетування почав використовуватись відносно нещодавно, а саме із здобуттям незалежності та взяттям курсу на побудову ринкової економіки [1, с. 7]. Певний час вважалося, що бюджетування доцільно застосовувати лише на рівні держави. Проте, на сьогодні з'явилась велика кількість публікацій, в яких бюджетування розглядається як ефективна технологія управління підприємством, а також окремими сторонами його діяльності та функціональними підсистемами. Звідси випливає, що бюджетування, як і будь яка інша економічна категорія, у своєму становленні пройшло певні етапи, виділення яких дозволить повніше зрозуміти його сутність.

#### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання генезису бюджетування витрат знаходять своє висвітлення у працях таких вчених, як Атамас П. Й [2], Івахненко С. В., Мелих О. В. [3], Траченко М. Б. [4], Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. [1], Фалько С. Г., Кармінський А. М. [5], Поліщук С. В. [6]. У працях вказаних науковців про генезис бюджетування найчастіше йдеться в контексті дослідження інших категорій, таких як контролінг, управлінський облік, фінансове планування. Саме тому питання генезису бюджетування потребує подальшого вивчення і систематизації.

#### Постановка завдання

Метою дослідження є з'ясування взаємозв'язку бюджетування з іншими економічними категоріями та визначення на основі цього етапів становлення бюджетування витрат, зокрема бюджетування витрат на персонал.

#### Виклад основного матеріалу

Аналіз підходів до визначення поняття бюджетування витрат [7, с. 368-369] показує, що ця економічна категорія має спільні риси з рядом інших економічних категорій, а це свідчить про те, що за своєю суттю бюджетування застосовувалось задовго до того, як в економічну науку і практику увійшло саме поняття "бюджетування". Тому, для більш повного сутнісного розуміння необхідно проаналізувати генезис бюджетування витрат.

В словнику іншомовних слів знаходимо визначення генезису в вузькому та широкому значеннях. В вузькому розумінні, під генезисом розуміють походження, виникнення. В широкому розумінні момент зародження і подальший процес розвитку, що призвів до певного стану чи явища [8, с. 128]. Тому, досліджуючи генезис бюджетування, як економічної категорії, слід не просто виявити період коли воно зародилося, а простежити весь шлях його розвитку – від моменту зародження до стану в якому воно зараз знаходиться, в нашому випадку – від зародження елементів бюджетування до становлення бюджетування витрат на персонал.

Складно достеменно визначити коли саме зародилось бюджетування. Поліщук С. В. здійснюючи ретроспективний аналіз історичних підходів становлення бюджетування як економічної категорії, виділяє чотири основних етапи його еволюції: від формування теорії управління й планування в організаціях (1970–

1980 рр.), появи концепції фінансового планування в рамках фінансового менеджменту (1980–1988 рр.), теорії бюджетного планування як елементу внутрішньофірмового контролінгу (1988–1998 рр.) до теорії бюджетного управління як сучасної технології управління підприємством (1998 р. – теперішній час) [6]. Як бачимо весь період становлення бюджетування, як економічної категорії, згідно з цією періодизацією займає відносно невеликий проміжок часу. Проте, як вказує частина дослідників, бюджетування виникло ще в середньовіччі. Відомий дослідник з перспективного планування й прогнозування в сільському господарстві М. Альтерман дійшов до висновку, що поняття "кошторис" (бюджет) виходить із камеральної бухгалтерії, що виникла в середньовічній Європі. Сутність камеральної бухгалтерії зводилася до обліку витрат і складання кошторису (бюджету) доходів і витрат. Кожен вид доходів і витрат представляв собою певну статтю і бухгалтер, як господарник, контролював виконання наявного плану-бюджету [9]. Зв'язок бюджетування з камеральною бухгалтерією, очевидно, дослідники вбачали в складанні бюджету або ж кошторису доходів і витрат. Однак, як відомо, сьогодні бюджетування не обмежується лише складанням бюджетів, а виконує значно ширший спектр функцій. Тому можна стверджувати, що в середньовіччі застосовувались лише спрощені елементи бюджетування, що не мали комплексного наукового обґрунтування.

Якщо розглядати в історичному контексті то спочатку управління фінансами на основі складання бюджетів застосовувалось переважно на рівні державних фінансів. В 1907 році Нью Йоркським бюро досліджень була опублікована праця "Складання муніципального бюджету", котра містила більшість відомих нам елементів бюджетування – планування, складання програм, аналіз результативності. В 1916 році був опублікований ще один документ "Елементи складання бюджету штату". Тобто ми бачимо, що початки бюджетного управління в США знаходяться на місцевому і регіональному рівнях. В 20–40-х рр. відбулося накопичення знань з теорії і практики бюджетування на державному рівні. Була сформована система принципів бюджетування, уніфікована система обліку і контролю, вперше була запропонована методика складання бюджету з нуля, програмні бюджети та бюджети результативності [9]. Отже, бачимо досить стрімкий розвиток бюджетування протягом першої половини ХХ ст. саме на державному рівні. На рівні ж підприємств проблеми постановки бюджетування були вирішені в 80-х рр. ХХ ст. [10]. Спочатку бюджетування виконувало функцію планування ресурсів та контролю витрат, пізніше головна увага приділялася оптимізації витрат.

Що ж стосується України, то в 30-х рр. ХХ ст. аналогом бюджетування, тоді ще в СРСР, був так званий техпромфінплан, проте відмінністю від бюджетування було те, що рух грошових коштів на підприємстві не планувався, оскільки за планової економіки це належало до компетенції держави. Ще однією відмінністю техпромфінплану від сучасного бюджетування є те, що він розроблявся за єдиними затвердженими формами, а система бюджетування, як відомо, складається на кожному підприємстві відповідно до його потреб. В 1965 році підприємства отримали право розробляти фінансовий план, проте це право було лише формальним оскільки методика формування фінансових планів установлювало Міністерство фінансів СРСР. Підприємства отримували у директивному порядку контрольні цифри обов'язкові до виконання [1]. Такий формат планування не стимулював ініціативу підприємств, тому не виконував функцію мотивації, що є властива сучасним системам бюджетування. З розпадом СРСР та з формуванням ринкової економіки почав з'являтися інтерес до західних практик управління, однією з яких і є бюджетування. Почали з'являтися різноманітні публікації, що стосувались запровадження бюджетного управління на вітчизняних підприємствах.

Грунтовний аналіз підходів до визначення бюджетування, як вже зазначалось вище, дозволяє стверджувати, що бюджетування є нерозривно пов'язаним з такими економічними категоріями, як: контролінг, управлінський облік, фінансове планування. Саме з розвитком наукових знань у цих сферах слід пов'язувати і становлення бюджетування, як самостійної економічної категорії.

Частина науковців (переважно автори наукових праць та підручників з контролінгу) стверджує, що бюджетування є складовою (елементом, методом, інструментом) контролінгу. Сам контролінг виник і набув розвитку в США в 20-х роках ХХ ст. В Європі ж контролінг поширився в 50–70 роках, насамперед у Німеччині. Спочатку переважали облікові і калькуляційні функції контролінгу, проте згодом основна увага служб контролінгу, серед іншого, зосереджується на бюджетуванні й контролі бюджетів [3]. В Росії контролінг з'явився відносно нещодавно – у 90-х роках ХХ ст. Як стверджує С. Г. Фалько та А. М. Кармінський, досліджуючи еволюцію контролінгу в Росії, на третьому етапі його розвитку (1998–2000 рр.) – контролінг ототожнюється саме з бюджетуванням [5].

Бюджетування нерозривно пов'язане з управлінським обліком, який зародився на початку ХХ ст. У 20-і роки ХХ ст. під керівництвом менеджерів компанії "General Motors" Дональдсона Брауна та Альфреда Слоуна було розроблено систему управлінського обліку, яка передбачала, між іншим, операційне бюджетування та гнучкі бюджети [2, с. 9]. Оскільки метою управлінського обліку є збирання, обробка та підготовка інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів, саме управлінський облік служить інформаційною основою бюджетування та дозволяє приймати рішення в майбутньому, надаючи менеджерам інформацію про доходи, витрати, рух грошових коштів та інші сторони діяльності підприємства.

Бюджетування є пов'язаним з фінансовим плануванням. Фінансове планування – це визначення обсягу фінансових ресурсів, необхідних для виробничо-господарської діяльності підприємства, а також джерел їх надходження [11, с. 230]. Фінансове планування становить процес планування надходжень та використання фінансових ресурсів, встановлення оптимального співвідношення у розподілі доходів підприємства. Його метою є забезпечення господарської діяльності підприємства необхідними джерелами фінансування [12, с. 121]. Як зазначає Подерьогін А. М., система фінансового планування на підприємстві складається з трьох підсистем, однією з яких є оперативне фінансове планування, тобто бюджетування [13, с. 408].

Отже, можемо погодитись з Траченко М. Б., котра стверджує, що бюджетування є складною системою, що саморозвивається і опирається на загальні принципи, які генетично пов'язують її з управлінським обліком, контролінгом та фінансовим плануванням [4].

На сьогодні в теорії бюджетування з'явилося багато публікацій присвячених бюджетуванню різноманітних сфер діяльності підприємства, зокрема і бюджетування витрат на персонал. Так С. Г. Фалько та А. М. Кармінський в своєму посібнику "Контролінг" виділяють, як об'єкт контролінгу – контролінг персоналу. При цьому до сфери контролінгу персоналу вони відносять функції та завдання, що також лежать і в основі бюджетування (інформаційне забезпечення – серед іншого йдеться про затрати на персонал; планування – перетворення стратегічних установок в конкретні планові величини (складання бюджету), контроль [5]), а отже і бюджетування витрат на персонал.

Російські вчені – Ю. Г. Одегов та Т. В. Никонова – у своїй праці "Аудит і контролінг персоналу" присвятили цілий розділ бюджетуванню роботи з персоналом, зазначивши при цьому, що планування роботи з персоналом стає в один ряд з плануванням виробництва, науково-технічного розвитку, фінансовим плануванням [14]. Згодом почали з'являтися роботи присвячені виключно проблематиці бюджетування витрат на персонал. Так О. Ю. Мінченкова та Н. В. Фьодорова у своїй роботі "Управління персоналом: система бюджетування" пропонують здійснювати бюджетування витрат на персонал за комплексними функціями управління персоналом. Окремий розділ присвячено оптимізації витрат на персонал [15].

Отже, можна говорити про появу нового самостійного напрямку дослідження у системі бюджетування, а саме бюджетування витрат на персонал. Проте подальшого дослідження потребує побудова системи бюджетування витрат на вітчизняних підприємствах.

Проаналізувавши розвиток категорії бюджетування від її зародження і аж до появи окремих предметів дослідження в системі бюджетування, можемо визначити етапи розвитку бюджетування:

- Зародження елементів бюджетування (XVIII – поч. XX ст.); застосування бюджетування в цей період не мало наукової основи і носило здебільшого ситуативний характер.

- Використання бюджетування переважно на макрорівні (перша половина XX ст.). Бюджетування використовується переважно на рівні державних фінансів. В Україні таке розуміння бюджетування переважало навіть зі здобуттям незалежності. В колишньому СРСР прообразом бюджетування в цей час є складання техпромфінплану, котрий за змістом є далеким від того, що зараз ми розуміємо під бюджетуванням.

- Розвиток бюджетування в системі інших наук (друга половина XX ст.). В цей час бюджетування розвивається в системі управлінського обліку, фінансового планування, контролінгу.

- Становлення бюджетування, як самостійного напрямку (60–80 рр. XX ст.). В країнах колишнього радянського союзу це сталося значно пізніше у зв'язку з пізнім переходом до ринкової економіки.

- виокремлення в системі бюджетування окремих напрямків дослідження (початок XXI ст. – до нашого часу). З'являються роботи присвячені бюджетуванню окремих сфер діяльності підприємства, зокрема бюджетування витрат на персонал.

### Висновки

Отже, здійснивши ґрунтовний аналіз генезису бюджетування, можемо стверджувати, що у своєму розвитку бюджетування пройшло довгий шлях від зародків уявлень про бюджетування, що не мали масового і наукового характеру до виокремлення в системі бюджетування окремих напрямків дослідження, наприклад бюджетування витрат на персонал.

Перспективними напрямками дослідження у майбутньому є побудова системи бюджетування витрат на персонал на вітчизняних підприємствах машинобудування.

### Література

1. Кузьмін О. Є. Бюджетування на підприємстві : навчальний посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – 2-е вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
3. Івахненко С. В. Фінансовий контролінг : методи та інформаційні технології / С. В. Івахненко, О. В. Мелих. – К. : Знання, 2009. – 319 с.
4. Траченко М. Б. Бюджетирование в системе управления финансами : автореферат дис. ... д-ра экон.

наук : 08.00.10 / М. Б. Траченко ; Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Государственный университет управления". – М., 2012. – 38 с. – рус.

5. Контроллинг : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.

6. Историчні аспекти розвитку теоретичних підходів до бюджетування [Електронний ресурс] / С. В. Поліщук // Економічний вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут". – 2013. – № 10. – С. 230–235. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi\\_2013\\_10\\_39.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi_2013_10_39.pdf)

7. Гуцал О. П. Теоретико-методологічні основи бюджетування витрат на персонал / О. П. Гуцал // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки . – 2014. – Вип. 25. – С. 365–371.

8. Библик С. П. Словник іншомовних слів : тлумачення, словотворення та слововживання / Библик С. П. ; за ред. С. Я. Ермоленко ; художник-оформлювач Б. П. Бублик. — Харків : Фоліо, 2006. – 623 с.

9. Федулова Л. І. Сучасні концепції менеджменту: навч. посібник / за ред. д-ра екон. наук, проф. Л. І. Федулової. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 536 с.

10. 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.

11. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2008. – 352 с.

12. Ястремська О. М. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. / О. М. Ястремська, К. В. Яковенко, О. О. Ястремська. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 172 с.

13. Фінанси підприємств : підручник / кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Подерьогін. – 7-е вид., без змін. – К. : КНЕУ, 2008. – 552 с.

14. Одегов Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – М. : Издательство "Альфа-Пресс", 2006. – 560 с.

15. Минченкова О. Ю. Управление персоналом: система бюджетирования : учебное пособие / О. Ю. Минченкова, Н. В. Фёдорова. – М. : КНОРУС, 2008. – 224 с.

#### References

1. Kuzmin O. E. Byudzhetuvannya na pidprijemstvi : navchalnyi posibnyk / O. E. Kuzmin, O. G. Melnyk. – K. : Kondor, 2008. – 312 s.

2. Atamas P. Y. Upravlinskyi oblik : navchalnyi posibnyk / P. Y. Atamas. – 2-e vyd. – K. : Tsentr uchbovoyi literatury, 2009. – 440 s.

3. Ivahnenkov S. V. Finansovyi kontroling : metody ta informatsiyni tehnologii / S. V. Ivahnenkov, O. V. Melyh. - K. : Znannya, 2009. – 319 s.

4. Trachenko M. B. Byudzhetirovanie v sisteme upravleniya finansami : avtoreferat dis... d-ra ekon. nauk: 08.00.10 / M. B. Trachenko ; Federalnoe gosudarstvennoe byudzhetnoe obrazovatelnoe uchrezhdenie vysshego professionalnogo obrazovaniya "Gosudarstvennyi universitet upravleniya". - M., 2012. - 38 s. - rus.

5. Karminskiy A. M. Kontrolling : Uchebnik / A. M. Karminskiy, S. G. Falko, A. A. Zhevaga, N. Yu. Ivanova ; pod red. A. M. Karminskogo, S. G. Falko. - M. : Finansi i statistika, 2006. - 336 s.

6. Istorychni aspekty rozvytku teoretichnykh pidhodiv do byudzhetuvannya [Elektronnyi resurs] / S. V. Polischuk // Ekonomichnyi visnyk Natsionalnogo tehnicnogo universytetu Ukrainy "Kyivskiy politehnicnyi instytut". - 2013. - № 10. - S. 230-235. - Rezhym dostupu : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi\\_2013\\_10\\_39.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/evntukpi_2013_10_39.pdf)

7. Gutsal O. P. Teoretyko-metodologichni osnovy byudzhetuvannya vytrat na personal / O. P. Gutsal // Naukovi pratsi Kirovogradskogo natsionalnogo tehnicnogo universytetu. Ekonomichni nauky . - 2014. - Vyp. 25. - S. 365-371.

8. Bybyk S. P. Slovyk inshomovnykh sliv : tлумачення, словотворення та слововживання / За ред. С. Я. Ермоленко ; Hudozhnyk-оformlyuvach B. P. Bublyk. — Harkiv : Folio, 2006. - 623 s.

9. Fedulova L. I. Suchasni kontseptsii menedzhmentu. Navch. posibnyk / Za red. d-ra ekon. nauk, prof. L. I. Fedulovoi. – K. : Tsentr uchbovoyi literatury, 2007. – 536 s.

10. Hrutskiy V. E. Vnutrifirmennoe byudzhetirovanie. Nastolnaya kniga po postanovke flnansovogo planirovaniya / V. E. Hrutskiy, V. V. Gamayunov – 2-e izd, pererab i dop – M. : Finansi i statistika, 2006 – 464 s.

11. Tarasyuk G. M. Planuvannya diyalnosti pidprijemstva / G. M. Tarasyuk, L. I. Shvab : Navch. posib. 3-E vyd. - K. : Karavela, 2008. - 352 s.

12. Yastremska O. M. Planuvannya diyalnosti pidprijemstva [Tekst] : navch. posib. / O. M. Yastremska, K. V. Yakovenko, O. O. Yastremska. - H. : Vyd. HNEU, 2011. - 172 s.

13. Flnansy pidprijemstv : Pidruchnyk / Ker. Avt. kol. i nauk. red. prof. A. M. Poderogin. – 7-me vyd., bez zmin. – K. : KNEU, 2008. – 552 s.

14. Odegov Yu. G. Audit i kontrolling personala / Yu. G. Odegov, T. V. Nikonova : Uchebnik. - M. : Izdatelstvo "Alfa-Press", 2006. - 560 s.

15. Minchenkova O. Yu. Upravlenie personalom : sistema byudzhetirovaniya : uchebnoe posobie / O. Yu. Minchekova, N. V. Fyodorova. – M. : KNORUS, 2008. – 224 s.

Надійшла 02.11.2014; рецензент: д. е. н. Ведерніков М. Д.