

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ НА ПЕРСОНАЛ

(Представлено д.е.н., проф. Ведерніковим М.Д.)

Розглянуто призначення та мету бюджетування. Визначено основні функції бюджетування до яких належать такі функції, як: планування, прогнозування, інформаційно-аналітична, мотиваційна, координаційна, функція контролю та функція залучення. В розрізі визначення функцій бюджетування окреслено їх сутність в бюджетуванні витрат на персонал. Виявлено основні переваги та недоліки бюджетування. Встановлено етапи впровадження та здійснення бюджетування на підприємстві. Бюджетування здійснюється за такими послідовними етапами: підготовчо-аналітичний; визначення бюджетних обмежень; складання проекту бюджету; обговорення і коригування бюджетних показників; затвердження бюджету; аналіз та контроль за виконанням бюджету. Розглянуто бюджетну структуру організації, до якої належать бюджетний комітет, відділ бюджетного планування і аналізу, центри фінансової відповідальності.

Ключові слова: бюджетування витрат на персонал; функції бюджетування; етапи бюджетування; переваги та недоліки бюджетування.

Постановка проблеми. Сучасний етап економічного розвитку підприємств характеризується обмеженістю усіх видів ресурсів та наявністю жорсткого конкурентного середовища. Це зумовлює пошук підприємствами нових більш ефективних технологій управління, однією з яких є бюджетування. Бюджетування в найпростішому розумінні є управлінською технологією, в основі якої є складання бюджетів та контроль за їх виконанням. В основі бюджетування має бути правильне розуміння учасниками бюджетного процесу його мети і призначення, чітко регламентована послідовність етапів та процедур здійснення бюджетування та ефективна взаємодія учасників бюджетного процесу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання мети і призначення бюджетування знаходить своє висвітлення в працях таких науковців, як В.С. Хруцький [1], О.Ю. Мінченкова, Н.В. Фьодорова [2], П.Є. Атамас [3]. Функції та принципи бюджетування розглядають у своїх дослідженнях О.В. Яковенко [4], Л.С. Шаховська [5], П.М. Марич [6], В.М. Добровський [7], А.М. Кармінський [8], Т.І. Долішня [9]. Переваги і недоліки бюджетування виділяють Ю.Г. Одегов [10], В.І. Куцик [11], В.З. Бугай [12], І.Є. Давидович [13]. Етапам здійснення бюджетування присвячені роботи Н.М. Лисьонкової [14], О.М. Калініної [15], Ч.Хорнгрена [16], К.Друрі [17]. Однак, попри широке висвітлення в науковій літературі вказаної проблематики, залишаються недостатньо вивченими науково-теоретичні основи бюджетування витрат у розрізі управління персоналом.

Постановка завдання. Метою статті є визначення основного призначення бюджетування на підприємстві, вивчення його функцій в розрізі управління персоналом, виявлення основних переваг та недоліків бюджетування та встановлення етапів здійснення бюджетування на підприємстві.

Викладення основного матеріалу. Аналіз підходів до визначення бюджетування дозволив нам встановити, що бюджетування є управлінською технологією [18, с. 368–369]. А управлінська технологія, як відомо, є сукупністю управлінських засобів і методів досягнення поставлених цілей організації, що містить методи й засоби обробки і збору інформації, принципи, закони і закономірності організації й управління, системи контролю [19, с. 59]. Тобто, іншими словами, будь-яка управлінська технологія, в тому числі і бюджетування, будується на певних принципах, з урахуванням цілей і завдань, що стоять перед нею, реалізується через виконання певних функцій за допомогою визначеної організаційної структури.

Перш ніж перейти до визначення функцій бюджетування, необхідно встановити мету і призначення бюджетування на підприємстві, оскільки функції бюджетування впливають з мети і деталізують її.

В цілому, призначення бюджетування полягає в тому, що воно є основою для планування і прийняття рішень, оцінки фінансової спроможності підприємства, закріплення фінансової дисципліни. Для кожного конкретного випадку призначення бюджетування може залежати від мети та специфіки діяльності підприємства, а також від обраного об'єкта бюджетування. На сьогодні, бюджетування слугує ефективним інструментом управління ресурсами підприємства, при чому не лише фінансовими, а й іншими видами ресурсів, в тому числі й трудовими.

О.Ю. Мінченкова до цілей бюджетування враховує ефективну організацію процесу управління, забезпечення ефективного взаємозв'язку між стратегією розвитку організації та її оперативною діяльністю, максимально ефективне використання ресурсів [2, с. 15]. Як видно з перелічених цілей

бюджетування, всюди присутнє слово «ефективність». Тому можна дійти висновку, що призначення бюджетування полягає в забезпеченні ефективності як підприємства, так і окремих сфер його діяльності. А отже призначення бюджетування витрат на персонал полягає в забезпеченні ефективності використання витрат на персонал, що призведе, в свою чергу, і до досягнення більш загальної мети, а саме до ефективної діяльності персоналу задля досягнення цілей стратегії розвитку організації.

Більш широко розглядає мету і завдання бюджетування автор підручника з управлінського обліку П.Й. Атамас, до яких він враховує здійснення періодичного планування, забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства, залучення менеджерів до кількісного обґрунтування планів роботи їх підрозділів, визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності, мотивація працівників та їх орієнтацію на досягнення конкретної мети в межах загальної стратегії підприємства, створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності [3, с. 290]. Вказані завдання на нашу думку є ніщо інше як забезпечення ефективного управління підприємством та використання ресурсів, а також забезпечення взаємозв'язку між діяльністю працівників та стратегією підприємства. Важливим завданням є контроль та оцінка результатів діяльності.

Мета і призначення бюджетування більш широко розкривається в його функціях. Під функцією розуміють роль, призначення чого-небудь [20, с. 1011].

Аналіз літературних джерел свідчить про існування різноманітних підходів до формування функцій бюджетування [2, с. 17–19; 4, с. 26–27; 5, с. 23–24; 6; 7; 15, с. 60]. Кожен автор намагається відповідно до цілей свого дослідження, чи то розширити, чи то звужити перелік функцій бюджетування.

Частина науковців наводить обмежений перелік основних функцій бюджетування [5, с. 23–24; 21, с. 38], до яких вони враховують лише планування, прогноз та аналіз. На нашу думку, бюджетування виконує значно більше функцій, що є не менш важливі ніж вказані. До загальних функцій бюджетування належать такі, як: планування, прогнозування, інформаційно-аналітична, мотиваційна, координаційна, функція контролю та функція залучення.

Бюджетування часто розглядається як технологія планування, тому функція планування є однією з найважливіших у процесі бюджетування. Бюджети слугують найкращим інструментом деталізації планів організації, як стратегічних так і оперативних. Розробка бюджетів дозволяє визначити джерела утворення і призначення витрачання грошових коштів і матеріальних ресурсів, призначених для забезпечення завдань поставлених перед організацією та її підрозділами [2, с. 17].

Функцію прогнозування бюджетування виконує, слугуючи джерелом інформації про стан об'єкта бюджетування в майбутньому. В бюджетах знаходять свій фінансовий вираз майбутні операції підприємства [22].

Сутність інформаційно-аналітичної функції полягає в тому, що здійснюючи бюджетування необхідно аналізувати великий масив інформації щодо об'єкта бюджетування. Це і інформація про попередній стан об'єкта бюджетування, і можливі варіанти розвитку об'єкта в майбутньому. Інформація, відображена в запланованих бюджетних показниках та інформація про стан виконання бюджетів на кінець бюджетного періоду слугує джерелом для аналізу стану об'єкта бюджетування в майбутньому.

Ефективність бюджетування безпосередньо залежить від працівників причетних до їх виконання. Мотиваційна функція бюджетування передбачає зацікавленість працівників у виконанні бюджетів, тому кожен працівник має точно знати, що очікується від нього в процесі виконання бюджетів. Часто за виконання запланованих бюджетних показників на підприємстві передбачені різного роду заохочення.

Суть координаційної функції полягає в узгодженні та координації діяльності всіх учасників бюджетного процесу задля виконання цілей організації.

Функція контролю проявляється на етапі виконання бюджетів. Полягає вона у виявленні відхилень між запланованими та фактичними показниками. У випадку виявлення значних відхилень необхідно знайти проблемну ділянку та здійснити коригувальні дії задля забезпечення виконання запланованих показників.

Функція залучення проявляється в процесі бюджетування через надання менеджерам середньої ланки, безпосередньо відповідальним за складання бюджетів підрозділів, повноважень для прийняття рішень, що стосуються бюджетів.

Функції бюджетування витрат на персонал впливають із загальних функцій бюджетування, тому їх опис проведемо в розрізі загальних функцій бюджетування (таблиця 1).

Таблиця 1

Функції бюджетування витрат на персонал у розрізі загальних функцій бюджетування

Функція бюджетування	Сутність
Планування	Розробка на основі стратегії розвитку організації стратегії

	управління персоналу. Планування заходів пов'язаних з управлінням персоналом на визначений період
Прогнозування	Прогнозування потреби в додатковій робочій силі необхідної кваліфікації задля досягнення організаційних цілей
Аналіз	Аналіз існуючого кадрового забезпечення організації з метою визначення його відповідності потребам виробництва
Мотиваційна	Формування системи стимулювання служби управління персоналом та її керівництва на основі підсумків виконання бюджету витрат на персонал
Координаційна	Забезпечення координації між керівництвом організації, її підрозділами, та службою управління персоналом у питаннях, щодо побудови бюджету витрат на персонал
Контроль	Розробка системи контролю за виконанням бюджету витрат на персонал
Залучення	Залучення керівників підрозділів до складання бюджету витрат на персонал шляхом отримання від них інформації, щодо заходів пов'язаних з персоналом у їхньому підрозділі

Для ефективного функціонування, бюджетування має базуватися на певних принципах. В економічній літературі виділяється велика кількість принципів бюджетування [8, с. 78–79; 9, с. 180; 2, с. 13–14; 4, с. 27–28; 21, с. 39–40; 22; 6]. Виділимо найбільш основні і значущі принципи, до яких належать такі принципи: повноти (системності), ефективності, неперервності, відповідальності, координації, єдності, інтегрованості.

Принцип повноти полягає в тому, що всі операції, що призводять до надходжень чи виплат грошових коштів, а також впливають на його фінансові результати, мають бути відображені в бюджеті [22]. Тобто бюджетуванню мають підлягати усі сфери діяльності підприємства та його підрозділів.

На усіх стадіях бюджетного процесу необхідно виходити з необхідності досягнення найкращих результатів за використання оптимальної кількості ресурсів [2, с. 14]. Це забезпечується за допомогою принципу ефективності. Ефективність великою мірою залежить від правильно побудованої системи бюджетування на підприємстві.

Важливим принципом, що лежить в основі бюджетування є принцип неперервності. Складання бюджету на наступний період здійснюється на основі аналізу виконання бюджету попереднього періоду. Одним з видів бюджетів, що відповідає принципу неперервності є неперервний бюджет. Неперервний бюджет формується систематично з урахуванням змін середовища функціонування, при цьому бюджетний період постійно зміщується [23, с. 34].

Принцип відповідальності передбачає відповідальність кожного підрозділу лише за ті показники бюджету, на які він має безпосередній вплив [8, с. 79]. При цьому передбачається також надання повноважень керівництву цих підрозділів задля здійснення коригувальних заходів у разі виявлення невідповідності існуючої ситуації запланованим показникам.

Принцип гнучкості дещо пов'язаний з принципом відповідальності, оскільки він передбачає можливість коригування бюджетів при виникненні необхідності пов'язаної зі зміною внутрішніх та зовнішніх факторів [9, с. 180].

Принцип координації передбачає, що бюджети підрозділів мають складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет [22]. А тому зміни в бюджетах нижчих рівнів мають відображатися в бюджетах вищих рівнів, і навпаки.

Принцип уніфікованості бюджетної системи означає єдність форм бюджетної документації та принципів організації бюджетного процесу в організації та її підрозділах [2, с. 13].

Аналіз досвіду впровадження бюджетування на різноманітних підприємствах [23, с. 19–22], а також аналіз літературних джерел [10; 4, с. 28–29; 11, с. 138; 12, с. 14–15; 13, с. 163–165; 5, с. 24–25] показав, що бюджетування, як і будь яка інша управлінська технологія, має свої переваги та недоліки. Для кращої наочності найбільш важливі переваги та недоліки бюджетування занесемо в таблицю (таблиця 2).

Таблиця 2

Переваги та недоліки бюджетування

Переваги	Недоліки
Поліпшення управління ресурсами в організації, забезпечення їх цільового використання та оптимізації. Вдосконалення розподілу ресурсів	Велика трудомісткість процесу бюджетування та, як правило, його висока вартість
Зміцнення фінансової дисципліни на	Можливе збільшення конфліктів між

підприємстві, забезпечення фінансової стійкості	працівниками підприємства, спричинене опором нововведенням та нерозумінням поставлених перед працівниками цілей
Забезпечення координації діяльності всіх підрозділів спрямованої на досягнення кінцевих результатів	Протиріччя між досягненням цілей та їх стимулюючим ефектом
Підвищення мотивації працівників, допомога менеджерам нижчого рівня зрозуміти свою роль в організації	Свідоме заниження показників бюджету, для полегшення його виконання. Тоді бюджетування матиме абсолютно протилежний від бажаного ефект
Створення передумов для децентралізації й делегування повноважень	Нерозуміння менеджерами сутності та всіх можливостей бюджетування
Підвищення кваліфікації менеджерів нижчого рівня в процесі бюджетування, завдяки їх безпосередній участі в узгодженні і виконанні бюджетних показників	
Вдосконалення системи контролю за виробничим показниками, доходами і видатками підприємства та його структурних підрозділів	
Слугує інструментом оцінки компетентності працівників відповідальних за здійснення бюджетування	

Попри певну недосконалість процесу бюджетування та наявність деяких недоліків, все ж позитивні результати від впровадження бюджетування переважають наявні недоліки.

Бюджетування, як управлінська технологія та як складний трудомісткий процес, здійснюється впродовж певних етапів. М.Д. Білик, розглядаючи етапи бюджетування, виділяє лише дві стадії бюджетного планування: 1) планування – розроблення бюджетів; 2) моніторинг (контроль за виконанням бюджетів) [24, с. 101]. Це є цілком правомірно, проте, на нашу думку, не показує всього масиву заходів, що здійснюються під час бюджетування.

Загалом, існує багато підходів до визначення етапів бюджетування. Деякі науковці підходять до цього надто вузько, розуміючи під бюджетуванням лише складання бюджету, тому і при виділенні етапів бюджетування наводять тільки послідовність складання бюджетів [11, с. 138–139]. Інші занадто деталізують певні етапи, при цьому упускаючи ряд важливих етапів, зокрема етап контролю [12, с. 12]. Також слід розрізняти етапи впровадження системи бюджетування на підприємстві та етапи здійснення бюджетування.

Етапи впровадження бюджетування досить повно і обґрунтовано розкриті в праці О.Ю. Мінченкової та Н.В. Фьодорової. Виділено аналітичний, організаційний, концептуальний, методологічний та технологічний етапи. На аналітичному етапі відбувається аналіз документації та організаційної структури, створюється інформаційна база для бюджетування. На організаційному етапі відбувається створення фінансової структури з виділенням центрів фінансової відповідальності. На концептуальному етапі здійснюється розробка концепції бюджетування, визначення цілей та завдань, набору та послідовності формування операційних та допоміжних планів організації. Методологічний етап передбачає розробку методики бюджетування, в тому числі створення методик формування операційних і підсумкових бюджетів. Розробляється положення про бюджетування. І завершальний етап – технологічний, в ході якого здійснюється визначення послідовності й термінів складання бюджетів, розподіл функціональних обов'язків між виконавцями та їх навчання. Створюється регламент процесу бюджетування [2, с. 16–17].

Проаналізувавши підходи до виділення етапів здійснення бюджетування [23, с. 41; 14, с. 224; 15, с. 58–61; 2, с. 24–25; 25, с. 19; 17, с. 406–410; 16, с. 97] пропонуємо його здійснювати у такій послідовності:

1. Підготовчо-аналітичний.
2. Визначення бюджетних обмежень.
3. Складання проекту бюджету.
4. Обговорення і коригування бюджетних показників.
5. Затвердження бюджету.
6. Аналіз та контроль за виконанням бюджету.

Охарактеризуємо детальніше кожен з етапів бюджетування з визначенням основних заходів, які здійснюються на кожному етапі.

Отже, на підготовчо-аналітичному етапі здійснюється аналіз поточного стану підприємства. Якщо бюджетування вже впроваджено раніше на підприємстві, проводиться аналіз виконання бюджету за

попередній період, здійснюється виявлення відхилень та слабких сторін у системі бюджетування, задля уникнення помилок в майбутньому. Важливим завданням цього етапу є доведення до відповідальних за складання бюджету, основних напрямків діяльності підприємства.

Наступним етапом є визначення бюджетних обмежень. У діяльності кожної організації існують ті чи інші фактори, що обмежують її показники функціонування. До таких факторів найчастіше належить споживчий попит, проте буває й навпаки, коли обмежуючим фактором є виробничі потужності підприємства, які не можуть задовольнити існуючий споживчий попит [17, с. 407]. Тому менеджерам відповідальним за складання бюджету слід враховувати наявні обмеження під час встановлення бюджетних показників. У бюджетуванні витрат на персонал такими обмежуючими факторами можуть бути, наприклад обмеження частки фонду оплати праці в загальних витратах підприємства, або ж скорочення виробничої програми, внаслідок чого може виникнути потреба в скороченні персоналу.

Далі відбувається безпосереднє складання проекту бюджету. Менеджери, відповідальні за виконання бюджетних показників, з урахуванням планів організації та контрольних показників доведених до них вищим керівництвом, виходячи з наявних ресурсів формують проекти бюджетів, за які несуть відповідальність. Можуть складатися альтернативні проекти бюджетів, з опрацюванням різних варіантів досягнення поставлених цілей та завдань.

На наступному етапі відбувається обговорення альтернативних варіантів бюджету і коригування бюджетних показників. На цьому етапі проявляється метод бюджетування знизу–вверх, оскільки створення альтернативних варіантів бюджету перебуває в компетенції нижчих рівнів управління, а далі бюджети передаються вище стоящим менеджерам для обговорення альтернативних варіантів бюджету та їх аналізу, вибору остаточного варіанту бюджету та його коригування в разі необхідності.

Після обговорення, вибору остаточного варіанту та коригування бюджету відбувається його затвердження керівником компанії чи відповідальним бюджетним директором. Для того, щоб бюджет вчасно і ефективно виконувався, відбувається його представлення керівництвом організації перед безпосередніми виконавцями бюджету.

На цьому бюджетування не завершується, оскільки необхідно періодично порівнювати фактичні результати з запланованими. Це реалізується на етапі аналізу та контролю за виконанням бюджету. Як правило, це робиться щомісячно, з представленням звіту про виконання бюджету його укладачам. Це дає змогу менеджерам, відповідальним за виконання бюджету, виявити статті бюджету, що не виконані та з'ясувати причину відхилення. Якщо причина відхилень знаходиться в сфері впливу менеджера, то він має вжити усіх заходів для того щоб не допустити існуючих відхилень в майбутньому [17, с. 410]. Якщо ж причина у відхиленні досягнутих результатів від запланованих знаходиться поза компетенцією менеджера, може відбуватися перегляд бюджетних показників.

Передумова успішного бюджетування – ефективна взаємодія усіх підрозділів та відповідальних за виконання бюджету. Для цього на підприємстві необхідно створити бюджетну структуру, а сам процес бюджетування має бути стандартизований та чітко регламентований. До бюджетної структури підприємства належать бюджетний комітет, відділ бюджетного планування і аналізу, центри фінансової відповідальності (доходу, інвестицій, затрат) [2, с. 19].

Для управління бюджетним процесом на підприємстві створюється бюджетний комітет, який в своїй діяльності опирається на бюджетний регламент [5, с. 55]. Бюджетний комітет – це створена з керівників верхньої ланки консультативна група, що може враховувати і зовнішніх консультантів; це постійно діючий орган, що займається ретельною перевіркою стратегічних і фінансових планів, дає рекомендації й оперативно вносить корективи у діяльність підприємства. Рішення бюджетного комітету затверджуються генеральним директором підприємства [26]. Як правило, саме бюджетний комітет перевіряє пропозиції кожного підрозділу, коригує бюджетні цифри, затверджує або рекомендує до затвердження бюджет [25, с. 19]. Бюджетний комітет координує та узгоджує діяльність підрозділів під час складання бюджетів.

Стандартизацію та регламентацію процесу бюджетування забезпечує бюджетний регламент.

Бюджетний регламент – це сукупність процедур, стандартів, нормативно-методичних документів, що визначають організацію процесів бюджетування, документообіг, часові рамки розробки бюджетів і склад учасників цього процесу [27]. Він регламентує бюджетний період, тривалість та стадії бюджетного циклу, систему контролю і оцінки виконання бюджету, склад і підлеглість відповідальних виконавців бюджетів, механізм санкцій і стимулів за виконання бюджетів [1, с. 313–314]. Бюджетний регламент зазвичай є складовою положення про бюджетування. Положення про бюджетування є документом, який описує загальні принципи створення і функціонування бюджетування, виникаючі інформаційні потоки, визначає набір планових форм, порядок оформлення і обробки планових і звітних документів підрозділів під час формування бюджету підприємства [15, с. 59].

Залежно від розміру та особливостей підприємства бюджетна структура та перелік регламентуючих документів може змінюватися. Однак під час бюджетування не слід легковажно ставитися до процесу його організування. Адже правильно організований процес бюджетування значно підвищує шанси його ефективного впровадження та здійснення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, бюджетування виконує низку важливих функцій та є складним трудомістким процесом, в основі якого лежить складна організаційна структура. Бюджетування передбачає здійснення складного комплексу заходів, як при його впровадженні на підприємстві, так і під час подальшого застосування. Однак попри наявні певні недоліки цього процесу, виявлені нами, переваги від його застосування є значно вагомішими.

Перспективними напрямками подальших досліджень є вивчення світового досвіду бюджетування витрат на персонал та формування ефективної системи бюджетування витрат на персонал на вітчизняних машинобудівних підприємствах.

Список використаної літератури:

1. 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.
2. Минченкова О.Ю. Управление персоналом : система бюджетирования / О.Ю. Минченкова, Н.В. Фёдорова. – М. : КНОРУС, 2008. – 224 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібник / П.Й. Атамас. – 2-е вид. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 440 с.
4. Лук'янова В.В. Бюджетування витрат операційної діяльності : монографія / В.В. Лук'янова, О.В. Яковенко. – Хмельницький : ХНУ, 2011. – 224 с.
5. Шаховская Л.С. Бюджетирование: теория и практика : учеб. пособие / Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова. – М. : КНОРУС, 2009. – 400 с.
6. Марич П.М. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посібник / П.М. Марич, Л.П. Коваль. – Львів : 2010. – 250 с.
7. Добровський В.М. Управлінський облік : навч. посібник / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова. – К. : Київ. нац. екон. ун-т, 2005. – 278 с.
8. 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.
9. Долішня Т.І. Бюджетування як один із інструментів ефективного формування та управління витратами / Т.І. Долішня // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 7. – С. 179–183.
10. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М. : Альфа-Пресс. – 2006. – 560 с.
11. Куцук В.І. Роль бюджетування в управлінні підприємством / В.І. Куцук, Ю.О. Коляса // Інноваційна економіка. – 2012. – № 4 (30). – С. 137–139.
12. Бугай В.З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю / В.З. Бугай, А.В. Бугай // Вісник Запорізького нац. ун-ту / Серія : «Економічні науки», 2010. – № 4 (8). – С. 10–16.
13. Давидович І.Є. Контролінг : навч. посібник / І.Є. Давидович. – К. : Центр навч. л-ри, 2008. – 552 с.
14. Лисьонкова Н.М. Основи бюджетування на підприємстві / Н.М. Лисьонкова, О.А. Єрмоленко // Комунальне господарство міст / Серія : «Економічні науки». – зб. наук. пр. – № 100. – С. 220–226.
15. Калініна О.М. Етапи розробки і впровадження бюджетування / О.М. Калініна // Економіка та упр. п-вами машинобуд. галузі: пробл. теорії та практики. – 2010. – № 1. – С. 57–64.
16. Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Хорнгрен, Д.Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
17. 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.
18. Гуцал О.П. Теоретико-методологічні основи бюджетування витрат на персонал / О.П. Гуцал // Наукові праці Кіровоград. нац. тех. ун-ту. / Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 365–371.
19. Гринчуцький В.І. Економіка підприємства : навч. посібник / В.І. Гринчуцький, Е.Т. Карапетян, Б.В. Погріщук ; Терноп. нац. екон. ун-т. – К. : Центр навч. л-ри, 2010. – 304 с.
20. Малый экономический словарь / под. ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Ин-т новой экономики, 2000. – 1088 с.
21. Ілляшенко Т.О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств / Т.О. Ілляшенко, К.В. Ілляшенко, М.В. Скобенко // Вісн. Сум. держ. ун-ту. / Серія : Економіка. – 2012. – № 3. – С. 36–44.
22. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посібник / О.О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2000. – 412 с.
23. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві : навчальний посібник / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.

24. Білик М.Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М.Д. Білик // Фінанси України. – 2003. – № 3. – С. 97–109.
25. Шим Д. Основы бюджетирования и больше : Справочник по составлению бюджетов / Д.Шим, Г.Сигел ; пер. с англ. – М. : Вершина, 2007. – 368 с.
26. Федулова Л.І. Сучасні концепції менеджменту : навч. посібник / Л.І. Федулова ; за ред. д-ра екон. наук, проф. Л.І. Федулової. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 536 с.
27. Квасницька Р.С. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : методичні вказівки до самостійного вивчення курсу та практичних занять для студентів напряму підготовки «Фінанси і кредит» / Р.С. Квасницька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bookss.in.ua/book_finansi-i-kredit_753/4_tema-2.-byudzhethne-organizovuvannya.

ГУЦАЛ Олександр Петрович – викладач-стажист кафедри управління персоналом і економіки праці Хмельницького національного університету.

Наукові інтереси:

– управління персоналом;

– бюджетування витрат на персонал.

E-mail: g.sasha.knu@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 14.04.2015.