

## Матеріальне стимулювання в системі бюджетування діяльності виробничого підприємства

В цій статті розглядаються принципи побудови системи матеріального стимулювання на підприємстві як складової процесу бюджетування виробничої і фінансової діяльності. Це передбачає: використання бюджетних показників центрів відповідальності підприємства як бази преміювання; врахування впливу окремих підрозділів підприємства як центрів відповідальності на визначення величини їх преміального фонду; визначення умов, показників і коефіцієнтів преміювання для окремих підрозділів і працівників підприємства.

**матеріальне стимулювання, бюджетування, центри фінансової відповідальності, показники преміювання, коефіцієнти преміювання, преміальний фонд, принципи стимулювання**

Система бюджетування на підприємстві виконує специфічні функції, серед яких провідне місце належить мотиваційній, що реалізується через діючу на підприємстві систему матеріального стимулювання.

Для ефективного запровадження системи матеріального стимулювання на підприємстві необхідно дотримуватись послідовності запровадження принципів преміювання, формалізувати їх в розгорнутій системі умов, показників і коефіцієнтів преміювання центрів фінансової відповідальності і працівників підприємства.

Основними принципами побудови ефективної системи матеріального стимулювання, що інтегрує з бюджетним процесом, є наступні.

– фонд оплати праці (ФОП) працівника, підрозділу і підприємства в цілому формується за рахунок двох основних джерел: заробітної плати (включається до складу поточних витрат (собівартості) підприємства) і преміального фонду (частина чистого прибутку) за підсумками роботи за минулий бюджетний період;

Зазначені дві складові ФОП як окремого працівника, так і персоналу підприємства в цілому, принципово відрізняються за своїм економічним змістом і механізмом формування.

Заробітна плата фактично є не що інше, як „ціна” робочої сили в розрізі окремих категорій працівників, грошовий вираз співвідношення попиту і пропозиції ресурсів на ринку робочої сили. Це означає, щонайменше, три речі:

– рівень ставок заробітної плати працівників не залежить від підсумків діяльності підприємства за минулий бюджетний період, є середнім виразом вартості найму на роботу фахівця певного профілю і кваліфікації, відповідно, не несе на собі ніякого навантаження по додатковій мотивації персоналу в контексті „понад зусиль” по підвищенню поточних фінансових результатів діяльності підприємства;

– рівень ставок заробітної плати, посадові оклади, тарифна сітка визначається в розрізі окремих категорій персоналу, а не в розрізі окремих підрозділів; при цьому сукупний ФОП може встановлюватися в розрізі окремих підрозділів, а їх менеджери – варіювати чисельність своїх співробітників, при тому що рівень їх заробітної плати може змінюватися тільки в межах „вилок” посадових окладів;

– заробітна плата є частиною собівартості випуску і реалізації продукції підприємства, тому обов'язковість виконання зобов'язань підприємства по виплаті заробітної плати своїм співробітникам така ж, як перед постачальниками матеріальних ресурсів, бюджетом, банками.

На відміну від заробітної плати, джерелом формування преміального фонду підприємства є не собівартість, а частина чистого прибутку за минулий бюджетний період. Зрозуміло, що плановий розмір преміального фонду підприємства не може бути більшим від планового чистого прибутку за період, а фактичний розмір – фактичного чистого прибутку за період.

– обліковим і аналітичним інструментом забезпечення формування і розподілу преміального фонду підприємства за підсумками бюджетного періоду є облік, контроль і аналіз діяльності за центрами відповідальності;

Матеріальне стимулювання на підприємстві ґрунтується на розподілі частини отриманого прибутку (фонду матеріального заохочення) за розробленою системою фондоутворюючих і фондокоригуючих показників.

– основою (базою) обчислення коефіцієнтів преміювання повинні бути сприятливі відхилення від плану по централізовано встановленим підрозділу бюджетним параметрам;

– вибір показників і умов преміювання обумовлюється розподілом повноважень між підрозділом (працівником) і вищестоящим органом на підприємстві;

– працівник (підрозділ) повинен стимулюватися тільки за ті показники (чинники господарської діяльності), які від нього залежать (які він контролює). Не залежні від працівника чинники господарської діяльності не повинні включатися в базу розрахунку преміальних;

Побудова механізму розділення контрольованих і неконтрольованих чинників важливо тоді, коли місця виникнення витрат і центри відповідальності по витратах не співпадають.

– величини показників преміювання підрозділу повинні бути вибрані так, щоб керівник підрозділу був однаково зацікавлений в альтернативах збільшення фінансових результатів діяльності підприємства;

Даний принцип відноситься до вибору відносних (порівняльних) величин різних показників преміювання для окремих підрозділів (центрів відповідальності) підприємства; іншими словами, він застосовується для підрозділів, чий преміальний фонд розраховується на основі двох і більш показників преміювання.

– правило рівного розміру преміальних різних підрозділів (центрів відповідальності) за рівний внесок у фінансові результати компанії;

Співвідношення між величинами різних показників преміювання повинне бути оптимальним не тільки для одного підрозділу (за наявності декількох показників преміювання), але і між підрозділами (філіалами, дочірніми підприємствами). Не повинне бути в зв'язку з цим „високо премійованих” і „низько премійованих” підрозділів.

– повинні застосовуватись різні по термінах нарахування показники преміювання для персоналу і керівників підрозділів (центрів відповідальності);

Основа для розрахунку коефіцієнтів преміювання для персоналу і керівника підрозділу (центру відповідальності) повинна бути однією і тією ж. Проте, персонал підрозділу, як правило, повинен преміюватися за перевиконання планових показників за короткостроковий період. Преміальна фонд керівників підрозділів лише частково складається за підсумками виконання короткострокового бюджету, основна його частина повинна ґрунтуватися на підсумках виконання довгострокового „бюджету розвитку”.

– основою нарахування і розподілу преміального фонду є гнучкі ставки (коефіцієнти) преміювання;

Якщо вибір баз преміювання (бюджетних параметрів) міняється рідко (обумовлюється відносно постійним статусом центру відповідальності), то кількісний

показник (коефіцієнт), що „пов'язує” базу преміювання і абсолютний розмір преміального фонду підрозділу, повинен переглядатися кожного короткострокового бюджетного періоду.

Оскільки система матеріального стимулювання органічно „вбудовується” в бюджетний план підприємства, то і плановий розмір сукупної преміального фонду при можливому перевиконанні бюджетного завдання також „закладається” до проекту зведеного бюджету.

Інформаційне забезпечення системи матеріального стимулювання в умовах бюджетування виробничої та фінансової діяльності складається в процесі організації обліку за центрами відповідальності. При цьому, під обліком і аналізом за центрами відповідальності слід розуміти систему, яка вимірює (оцінює) відповідність досягнутих результатів за підсумками минулого бюджетного періоду запланованим.

Концепція обліку–аналізу по центрах відповідальності передбачає застосування до різних підрозділів підприємства різних цільових функцій, які найбільш ефективно стимулюють дані підрозділи в господарській діяльності підприємства. Власне, ефективна система матеріального стимулювання на підприємстві стає можливою завдяки обліку по центрах відповідальності, який дозволяє кількісно порівнювати і оцінювати внесок різних підрозділів в зміну кінцевих фінансових результатів підприємства (по-англійськи ця функція називається одним словом „benchmarking”, яке в даному контексті можна перевести просто як „оцінка”).

Нагадаємо, що основними класичними типами центрів відповідальності для промислового підприємства є: центри нормативних витрат; центри управлінських витрат; центри доходів; центри прибутку; центри інвестицій.

Побудову ефективної системи обліку за центрами відповідальності доцільно проводиться в два етапи:

– вибір варіанту організаційної структури системи управління підприємством;

Вибирається оптимальний ступінь централізації управління підприємством (розмежування планових показників на централізовано визначувані і визначувані на місцях) і, таким чином, проводиться специфікація підрозділів підприємства як центрів відповідальності.

Статус центру відповідальності залежить від розподілу чинників, що впливають з рештою на фінансовий результат, на підконтрольні і неконтрольовані. Таким чином, якщо підрозділ не контролює всі стадії фінансового циклу по окремому продукту, воно не може бути центром прибутку, оскільки кожна стадія впливає на чинники, що створюють фінансовий результат.

– розробка системи обліку, контролю, планування і стимулювання для підрозділів підприємства виходячи зі встановлених їм статусів як центрів відповідальності;

Розглядаючи питання встановлення показників і умов преміювання для різних центрів відповідальності, уточними окремі визначення.

Поняття „показники преміювання” і „коефіцієнти преміювання” не тотожні. Під показниками преміювання розуміються величини параметрів господарської діяльності підприємства, які є базою обчислення преміального фонду підрозділів і їх керівників. Під коефіцієнтами преміювання маються на увазі індекси, що застосовуються до показників преміювання при обчисленні преміального фонду підрозділів. Таким чином, справджується рівність:

$$\begin{aligned} & \text{Показник преміювання (база нарахування фонду)} \times \\ & \times \text{Коефіцієнт преміювання (ставка нарахування фонду)} = \\ & = \text{Величина преміального фонду} \end{aligned}$$

Узагальнений перелік умов і показників преміювання для різних центрів відповідальності у складі вітчизняного промислового підприємства подамо у вигляді наступної таблиці (табл. 1).

Таблиця 1 – Умови і показники преміювання для різних центрів відповідальності

Тип центру відповідальності	Групи підрозділів, що мають статус ЦВ	Умови преміювання	Показники преміювання
Центр нормативних витрат	Виробничі підрозділи (цехи), служба постачання	1. Виконання виробничої програми (структури і обсягу випуску) 2. Неперевищення сукупної планової собівартості випуску	Сприятливе відхилення питомої собівартості випуску × Плановий обсяг випуску
Центр управлінських витрат	Служби апарату управління, адміністративні служби	1. Неперевищення кошторису операційних витрат 2. Прийнятне виконання цільового плану	1. Економія кошторису операційних витрат 2. Персональна надбавка за виконання цільового плану
Центр доходів	Служби маркетингу	1. Досягнення планового обсягу виручки 2. Неперевищення ліміту контрольованих витрат	Перевищення планового обсягу виручки – (Перевищення фізичного обсягу продажу × (Планова собівартість продажів – Відхилення прямих комерційних витрат)) – Відхилення операційних витрат
Центр прибутку	Відособлені виробничі підрозділи	Досягнення планового обсягу валового прибутку	Сприятливе відхилення валового прибутку = Відхилення виручки – Вартісне відхилення контрольованих витрат – (Фізичне відхилення поточних матеріальних витрат × Планова питома собівартість одиниці поточних матеріальних витрат)
Центр інвестицій	Дочірні підприємства	1. Досягнення планового обсягу валового прибутку 2. Дотримання фінансових нормативів 3. Виконання централізованого плану КВ (інвестиційного бюджету)	Сприятливе відхилення валового прибутку = Відхилення виручки – Вартісне відхилення контрольованих витрат – (Фізичне відхилення поточних матеріальних витрат від „своїх” підприємств × Планова (трансфертна) ціна

Вже наголошувалося, що за умови точного досягнення підприємством в цілому величини запланованого чистого прибутку, розмір сукупного преміального фонду дорівнює нулю. Такий підхід не є абсолютно коректним з точки зору теорії мотивації (при збитках на рівні підприємства у ньому можуть бути підрозділи, які перевиконали план), проте, представляється доцільним з точки зору фінансового планування – витратити кошти на преміювання підрозділів при поточних збитках означає прямий підрив фінансової стабільності. Тому даний принцип, який, на наш погляд, є ключовим, „розгортається” в два постулати:

– досягнення закладеного до бюджету розміру чистого прибутку не передбачає утворення преміального фонду. В цих умовах розрахунок сукупного преміального фонду зводиться до визначення відсотка від перевищення запланованого чистого прибутку, який буде виділений на заохочення персоналу;

– недосягнення закладеного до бюджету цільового показника автоматично означає відсутність формування сукупного преміального фонду незалежно від виконання бюджетного завдання окремими підрозділами.

Таким чином, перед початком бюджетного періоду відділ праці і заробітної плати (ВПіЗП) підприємства має наступні „вхідні параметри”:

– визначену вищим керівництвом частку преміальних в додатковому чистому прибутку;

– співвідношення коефіцієнтів показників преміювання по різних підрозділах, виходячи із специфіки виробничо-фінансового циклу підприємства і критерію рівної винагороди за рівний внесок в кінцеві фінансові результати;

– показники преміювання по підрозділах.

Відзначимо при цьому, що самі показники преміювання (див. табл.1) вибрані таким чином, що забезпечують однакову винагороду за рівний внесок в приріст кінцевих фінансових результатів, незалежно від того, яким чином цей внесок досягнутий.

Так, для служби збуту рівно вигідними є чотири контрольованих даною службою способи збільшення прибутку підприємства:

- за рахунок підвищення ціни реалізації;
- за рахунок збільшення фізичного об'єму реалізації;
- за рахунок зниження поточних комерційних витрат;
- за рахунок зниження операційних витрат.

Все одно інтегральний показник преміювання задумано так, що він „замикається” на чистий ефект (цього б не було, припустимо, якби служба збуту преміювалася від приросту виручки при фіксованому бюджеті контрольованих витрат. В цьому випадку працівники відділу збуту одержували б однакову суму преміальних як за рахунок приросту виручки внаслідок підвищення ціни, так і за рахунок підвищення фізичного об'єму збуту, при тому, що в другому випадку, залежно від рентабельності реалізованої продукції, чистий ефект міг бути на порядок менше).

При уважному вивченні табл. 1 можна помітити, що вибір баз преміювання для різних центрів відповідальності побудований таким чином, що 1 грн. відхилення показника (тобто бази преміювання) означає 1 грн. підвищення кінцевих фінансових результатів.

Порівняємо, в зв'язку з цим, показники преміювання виробничих і адміністративних служб. Одна гривня економії бази преміювання виробничників означає 1 грн. зниження виробничих витрат (собівартості випуску), тоді як 1 грн. зниження кошторису операційних витрат означає 1 грн. зниження собівартості реалізації. Абстрагуючись від динаміки товарних залишків, різниці ніякої. Це означає наступне:

– рівноважність винагороди центрів відповідальності за внесок в додаткові фінансові результати досягається за рахунок вибору показників (баз) преміювання, а не коефіцієнтів преміювання;

– стандартний коефіцієнт преміювання (відсоток сприятливого відхилення бази преміювання для розрахунку абсолютної величини преміального фонду) для всіх центрів відповідальності дорівнює відсотку від вірогідного додаткового прибутку, який керівництво підприємства вирішило перед початком бюджетного періоду пустити на формування преміального фонду.

Отже, при ефективному підборі баз преміювання коефіцієнти преміювання для різних центрів відповідальності будуть повністю тотожні і рівні плановій частці преміального фонду в додатковому чистому прибутку. Таким чином, якщо ця частка дорівнює, наприклад, 40%, то коефіцієнт преміювання буде рівний 0,4 і для постачальників, і для виробничників, і для працівників збуту (при тому, що бази (показники) преміювання у них будуть різними).

Зазначимо, проте, наступний момент. При розрахунку коефіцієнтів преміювання ВПіЗП підприємства повинен передбачити певну „маржу безпеки”. Фактично можлива така ситуація, коли цільовий показник зведеного бюджету (чистий прибуток) буде перевиконано. При цьому одні підрозділи перевиконали своє бюджетне завдання, а інші – не виконали його. Відзначимо, що „негативного преміювання” – штрафування у нас немає. Таким чином, розрахункова величина преміального фонду буде рівна різниці перевиконання плану „успішними підрозділами” і недовиконання плану „відстаючими підрозділами”. Оскільки „відстаючі підрозділи” не депреміюються кількісно (тобто не можна відняти у них із заробітної плати величину „негативної премії” і передати її „успішним підрозділам”), то розрахункова величина преміального фонду „успішних підрозділів” буде більше тієї частки додаткового прибутку, який керівництво компанії вирішило виділити в цілому на стимулювання працівників. Щоб цього не відбулося, необхідно зменшити наперед величину частки преміального фонду в додатковому чистому прибутку на певний дисконт і на цій основі розрахувати стандартний коефіцієнт преміювання центрів відповідальності. При успішному виконанні бюджетних планів всіма підрозділами (або більшістю з них) завжди можна буде підвищити (адресну, або в цілому по підрозділах) ставку преміювання в порівнянні з оголошеною до початку бюджетного періоду.

Резюмуємо вищесказане:

– рівноважність внеску підрозділів (центрів відповідальності) в кінцеві фінансові результати забезпечується шляхом вибору ефективних розрахункових показників преміювання. Показники (баз) преміювання не є гнучкими, тобто не переглядаються кожний бюджетний період;

– перед початком нового бюджетного періоду керівництво підприємства визначає відсоток додаткового чистого прибутку, що розподіляється на формування преміального фонду. Величина цього відсотка є основою розрахунку стандартного коефіцієнта преміювання по підрозділах (центрах відповідальності);

– величина стандартного коефіцієнта преміювання розраховується шляхом множення „частки” преміального фонду в додатковому чистому прибутку на „дисконт”, що забезпечує певну „маржу безпеки” по невиконанню плану окремими центрами відповідальності;

– при цьому непорушним правилом для підприємства, що попередньо доводиться до всіх підрозділів, є те, що за відсутності додаткового чистого прибутку преміальна фонд взагалі не нараховується, незалежно від перевиконання плану окремими центрами відповідальності;

– за фактом виконання зведеного бюджету (при успішному виконанні бюджетного завдання більшістю центрів відповідальності) може утворитися резерв преміального фонду. Цим резервом керівництво підприємства розпоряджається на свій розсуд, якщо в Положенні про преміювання зафіксовано порядок його використання.

## Список літератури

1. Ю.Пасічник. Бюджетна система України та зарубіжних країн. Навчальний посібник. Київ „Знання – Прес”, 2003.
2. А.Єпіфанов, І.Сало, І.Д’яконова. Бюджет і фінансова політика України. Начальний посібник, Київ, „Наукова думка”, 1997.
3. Л. Фільштейн. Фінанси України. Навчальний посібник. – Кіровоград, Центрально - Українське видавництво, 1994.

В этой статье рассматриваются принципы построения системы материального стимулирования на предприятии как составляющей процесса бюджетирования производственной и финансовой деятельности. Это предусматривает: использование бюджетных показателей центров ответственности предприятия как базы премирования; учет влияния отдельных подразделений предприятия как центров ответственности на определение величины их премиального фонда; определения условий, показателей и коэффициентов премирования для отдельных подразделений и работников предприятия.

In the article the principles of construction of the system of material stimulation are considered on an enterprise as a constituent of process of budgeting of production and financial activity. The system of material stimulation provides for: the use of budgetary indexes of centers of responsibility of enterprise how the bases of payment of bonus are; consideration of influencing of separate subsections of enterprise as centers of responsibility on determination of size of fund of payment of bonuses; determination of terms, indexes and coefficients of payment of bonuses for separate subsections and workers of enterprise.