

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/61-14>
УДК 657:334

Шерер І. Л.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

Sherer Ihor

PhD, Associated Professor of the
Department of Accounting and Audit,
Odessa National Economic University

ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ НОРМ І НОРМАТИВІВ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

ORGANIZATION OF BUDGETARY CONTROL OF STANDARDS AND STANDARDS OF EXPENDITURES IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING

У статті визначено необхідність організації бюджетного контролю норм та нормативів витрат в умовах підвищення конкуренції, пошуку внутрішніх резервів зниження витрат та підвищення інвестиційної привабливості компанії. Показано залежність економічного стану підприємства від якості норм та нормативів. На основі аналізу різних джерел доведено, що бюджетний контроль є невід'ємною частиною системи управлінського обліку на підприємстві. Визначено види бюджетного контролю їх завдання та роль у забезпеченні організації процесів нормування, планування, обліку й аналізу змін норм та їх ефективності. Доведено доцільність оцінювання чинних норм за рівнем технічної обґрунтованості, об'єктивності, економічності та динамічності. Розроблено схему організації бюджетного контролю на виробничому підприємстві. Визначено центри бюджетного контролю на рівні технічних, економічних служб та вищій адміністрації підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, бюджетування, бюджетний контроль, аналіз, норми та нормативи.

The article identifies the need for budget control of norms and standards of costs in terms of increasing competition, finding additional competitive advantages, internal reserves to reduce production costs, optimal levels of spending, and increase the investment attractiveness of the company. The dependence of the economic condition of the enterprise on the quality of norms and standards is shown. Based on the analysis of various sources, it is proved that budget control is an integral part of the management accounting system at the enterprise, which allows solving serious problems by adjusting the standards to eliminate the cause of deviations from the standards. It is noted that the organization of budget control at the enterprise should be based on the application of regulatory management methods and cover all aspects of the regulatory system. The types of budget control of their tasks and the role in ensuring the organization of the processes of rationing, planning, accounting and analysis of changes in standards and their effectiveness are identified. The expediency of assessing the current standards on the level of technical validity, objectivity, economy and dynamism is proved. The criteria for assessing the norms and standards are: compliance of existing standards with the real conditions of production; use at the enterprise of the norms uniform for the same operations in identical organizational and technical conditions of manufacture; consistency of norms with the task of efficient use of resources. The scheme of the organization of budgetary control at the industrial enterprise which is focused on application in all spheres of activity of the enterprise of such norms which promote achievement of high efficiency of use of resources is developed. The centers of budgetary control by the economic service have been identified. The expediency of the organization of control of purposefulness of the system of norms and standards at the level of the higher administration of the enterprise is shown. The significant role of technical services in the creation and maintenance of the system of norms and standards of the enterprise of constant control and regulation of its main elements is proved.

Keywords: management accounting, budgeting, budget control, analysis, norms and standards.

Постановка проблеми. На етапі сучасного розвитку бізнесу у підприємств з'явилась нагальна потреба в об'єктивній оцінці доходів і витрат не тільки по закінченні певного періоду, але й до його початку. Впровадження систем управління ефективністю бізнесу у вітчизняній економіці також зумовило підвищений інтерес до прийомів виявлення всіх резервів розвитку підприємства на етапі планування норм та нормативів, а також розроблення виробничої програми. Розкриття й приведення в дію цих резервів стало основною метою вітчизняних підприємств, яка зумовила розвиток управлінського обліку та бюджетування.

По-перше, актуальність постановки проблем бюджетного контролю норм та нормативів пов'язана з підвищенням рівня конкуренції між підприємствами, отже, з необхідністю отримання додаткових конкурентних переваг, наприклад, за рахунок більш ефективного управління ресурсами. По-друге, на кожному підприємстві існує необхідність вишукування внутрішніх резервів зниження витрат на виробництво, обґрунтування оптимальних рівнів витрачання коштів, а також оптимізації оподаткування. По-третє, з'являється потреба в підвищенні інвестиційної привабливості компанії, тому що інвестори охочіше вкладають гроші в підприємства з високим рівнем організації менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості застосування прийомів управлінського обліку та бюджетного контролю досліджувалися в працях вітчизняних і зарубіжних авторів, таких як П.С. Безруких, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Є.В. Калюга, В.В. Ластовецький, Е. Майєра, С.О. Олійник, В.К. Савчук, Л.К. Сук, С.В. Філіппов, Г.Г. Кірейцев, Дж. Фостер, Л.С. Шатковська. Однак питанням організації бюджетного контролю не приділено належної уваги.

Мета статті полягає у розробленні організаційних схем бюджетного контролю норм та нормативів у системі управлінського обліку витрат виробничого підприємства.

Виклад основного матеріалу. Невід'ємною частиною системи управлінського обліку є бюджетний контроль, який являє собою процес визначення ступеня досягнення промисловим підприємством установлених цілей [1]. Менеджери починають здійснювати функцію контролю з того самого моменту, коли цілі підприємства сформульовано. Функція контролю – це така характеристика управління, яка дає змогу виявити проблеми й скорегувати відповідним чином діяльність підприємства до того, як ці проблеми переростуть у кризу.

Система бюджетного контролю дає змогу вирішити серйозні проблеми шляхом коригування нормативів задля усунення причини відхилення від стандартів. Іноді стандарти можуть виявитися нереальними, в цьому разі необхідно не усувати відхилення від стандартів, а переглядати плани та нормативи.

Здійснення ефективного управління підприємством має базуватись на застосуванні нормативних методів управління, таких як управління процесами постачання, виробництва й збуту за допомогою норм і нормативів.

Від якості норм, їх обґрунтованості і точності залежить економічний стан підприємства. Власне, затверджена керівництвом підприємства і чинна норма або норматив – це інструмент управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Для забезпечення високого ступеня узгодженості процесів планування й контролю норм та нормативів на підприємстві складаються бюджети.

А. Апчерч надає таке визначення бюджету: «бюджет – це квантифікований (виражений кількісно) план, який орієнтує на досягнення мети або цілей підприємства», зазначаючи, що «план не має самостійної цінності, він значущий лише остільки, оскільки дає змогу досягти поставлених підприємством цілей». Це визначення містить поняття контролю: «бюджети розробляються, щоб досягти поставлених цілей, а потім оцінити, наскільки співвідносяться фактичні результати, бюджети і цілі» [2].

С.І. Охотнік та К.В. Мельник представляють технологію бюджетування в часі як безперервний цикл (рис. 1), виділяючи такі стадії, як складання бюджету, здійснення діяльності, складання звітів за фактом, здійснення бюджетного контролю [3, с. 158].

Таким чином, бюджетний контроль є невід'ємною частиною системи бюджетування. Це процес, що дає змогу визначити ступінь досягнення організацією встановлених корпоративних цілей з використанням механізму бюджетів. Розрізняють три види бюджетного контролю, такі як попередній, поточний і заключний [4, с. 428].

Попередній контроль здійснюється на першій стадії бюджетування. Під час формування бюджетів розглядаються різні варіанти дій, поки складений бюджет не буде відповідати встановленим критеріям, тому процес складання бюджетів має ітеративний характер.

В ході виконання бюджету здійснюється поточний контроль. Його завдання полягає у зіставленні фактичних і бюджетних показників, виявленні відхилень і здійсненні за мож-



Рис. 1. Технологія бюджетування

Джерело: [3, с. 158]

ливості коригувальних дій. Для поточного контролю важливо визначити коло показників, які піддаються коригуванню, і здійснити ефективне організаційне забезпечення. Таким чином, головна роль поточного бюджетного контролю полягає в тому, що коригуючі дії щодо виконання бюджету виробляються тоді, коли існує можливість виправлення, наближаючи фактичні результати до бюджетних.

Заключний контроль здійснюється або відразу по завершенні контрольованої діяльності, використовуючи оперативні методи підрахунку, або після закінчення заздалегідь визначеного періоду часу, зіставляючи фактичні результати й бюджетний показники. В ході заключного контролю здійснюється аналіз виконання зведеного бюджету шляхом порівняння фактичних і планових даних та розрахунку відхилень фактичних показників від планових по звітному бюджетному періоду. На основі результатів проведеного план-факту аналізу вносяться корегування в господарську стратегію й тактику підприємства, а також розробляється бюджет на наступний рік.

Бюджетний контроль повинен охоплювати всі сторони системи нормативного забезпечення, що включає не тільки норми й нормативи, але й організацію процесів нормування, планування та обліку змін норм, аналізу їх ефективності тощо.

Критерії оцінювання обґрунтовані в джерелі [5, с. 29]. Ними можуть бути такі:

- забезпеченість нормами і нормативами, що визначають стан і використання ресурсів у всіх сферах діяльності підприємства;
- якість чинних норм.

Якість чинних норм доцільно оцінювати за такими характеристиками, як рівні технічної обґрунтованості, об'єктивності, економічності, динамічності.

Критерії забезпеченості та якості не вступають в суперечність один з одним і характеризують найбільш важливі аспекти норм, роз-

криті в їх класифікації. У першому випадку йдеться про відповідність чинних норм реальним умовам виробництва, у другому – про використання на підприємстві норм, єдиних для одних і тих же операцій в однакових організаційно-технічних умовах виробництва, в третьому – про узгодженість норм із завданням ефективного використання ресурсів.

Критерії забезпеченості та якості характеризують системи норм і нормативів загалом, вони дають змогу, зрештою, оцінити результативність роботи в галузі нормативного забезпечення.

Конкретні шляхи організації контролю показані в табл. 1.

Введення у схему окремих характеристик функції контролю визначає його практичну спрямованість, орієнтацію на застосування у всіх сферах діяльності підприємства таких норм, які сприяють досягненню високої ефективності використання ресурсів.

Здається, що на рівні вищої адміністрації контроль цілеспрямованості системи норм і нормативів слід покласти на заступника директора з економічних питань. Саме він несе відповідальність за кінцеві економічні результати діяльності підприємства, які багато в чому залежать від якості норм, їх орієнтації на ефективне використання ресурсів.

Звичайно, контролювати норми повинні також економічні та технічні служби. Вони фактично відіграють визначальну роль у справі створення й забезпечення життєдіяльності системи норм і нормативів, а це вимагає від самих розробників постійного контролю й регулювання її основних елементів.

Висновки. В результаті проведеного дослідження можна дійти висновку, що бюджетний контроль є невід'ємною частиною управлінського обліку. Організація бюджетного контролю норм і нормативів витрат на підприємстві створює умови для здійснення процесу управління за відхиленнями і сприяє успішному функціонуванню бізнесу.

Таблиця 1

**Схема організації бюджетного контролю норм та нормативів
на виробничому підприємстві**

№	Норми та нормативи	Види контролю	Цехи	Технологічна служба	Служба механіка та енергетика	Служба постачання	Служба збуту	Служба організації праці та заробітної плати	Фінансова служба	Адміністрація
Матеріальні ресурси										
1	Норматив запасів сировини та матеріалів	Попередній				+				
		Поточний				+				
		Заключний					+			+
2	Норми транспортно-складських витрат	Попередній				+				
		Поточний				+				
		Заключний					+			+
3	Норми витрат основних та допоміжних матеріалів	Попередній		+	+					
		Поточний	+	+	+					
		Заключний								+
4	Норми витрат інструментів та технологічного оснащення	Попередній		+						
		Поточний	+	+						
		Заключний		+						+
5	Норматив виробничих відходів	Попередній		+						
		Поточний	+	+						
		Заключний		+						+
6	Норми витрат палива та енергії на технологічні процеси	Попередній		+						
		Поточний	+	+						
		Заключний		+						+
7	Норми витрат рухової енергії	Попередній			+					
		Поточний	+		+					
		Заключний			+					+
8	Норми використання виробничого обладнання	Попередній		+						
		Поточний	+	+						
		Заключний		+						+
Труд і заробітна плата										
9	Норми часу та розцінки	Попередній						+		
		Поточний	+					+		
		Заключний						+		+
10	Нормативи доплат	Попередній						+		
		Поточний	+					+		
		Заключний						+		+
11	Нормативи розрахунку чисельності та фонду заробітної плати	Попередній						+		
		Поточний	+					+		
		Заключний						+		+
Продукція										
12	Нормативи запасів готової продукції на складах	Попередній					+			
		Поточний					+			
		Заключний					+			+
Фінансові нормативи										
13	Норматив власних оборотних коштів	Попередній							+	
		Поточний							+	
		Заключний							+	+
14	Норматив розподілення прибутку	Попередній							+	
		Поточний							+	
		Заключний							+	+

Джерело: складено автором

Формування моделі бюджетного контролю в системі управлінського обліку має будуватися на комплексному взаємозв'язку прийомів бюджетування з іншими прийомами управлінського обліку, такими як оцінювання й калькуляція, рахунки і подвійний запис, внутрішня звітність. Оперативність отримання бухгалтерської інформації дасть змогу своєчасно здійснювати бюджетний контроль отриманих відхилень від норм та нормативів.

Удосконалення прийомів бюджетного контролю під час досягнення цільових орієнтирів в умовах деталізації нормативних завдань виробничого підприємства приводить до необхідності побудови багаторівневої моделі управлінського обліку й звітності

в рамках єдиного контрольно-аналітичного механізму, що складається з моделі впровадження єдиних бюджетно-облікових одиниць.

Організація бюджетного контролю підвищує достовірність цільових показників виробничого процесу і підтверджує реальність отриманих відхилень від запланованих норм та нормативів. Впровадження системи бюджетного контролю на виробничому підприємстві має ґрунтуватися на внутрішньому стандарті, який регламентує процедури бюджетування на підприємстві, а також дасть змогу зробити постановку управлінського обліку з огляду на послідовність регламентних процедур і набір бюджетно-облікових одиниць.

Список використаних джерел:

1. Зубарева О.В. Оперативний облік і контроль як складові процесу бюджетування будівельних організацій. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/operativnyy-uchet-i-kontrol-kak-sostavlyayuschie-protsessabyudzhetrovaniya-stroitelnyh-organizatsiy/viewer> (дата звернення: 25.08.2021).
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва : Финансы и статистика, 2002. 952 с.
3. Охотник С.И., Мельник К.В. СИМА: Р1 Управление эффективностью операций : учебный курс. 3-е изд. Днепр : Акцент ПП, 2017. 600 с.
4. Ивашевич Б.В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Магистр ; Инфа-М, 2011. 576 с.
5. Мфйзельс Р.С. Что такое оперативный учет. *Система и организация*. 1924. № 12. С. 28–30.

References:

1. Zubarjeva O.V. Operativnyy oblik i kontrolj jak skladovi procesu bjudzhetrovannja budiveljnnykh orghanizacij [Operational accounting and control as components of the budgeting process of construction companies]. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/operativnyy-uchet-i-kontrol-kak-sostavlyayuschie-protsessabyudzhetrovaniya-stroitelnyh-organizatsiy/viewer>
2. Apcherch A. (2002) *Upravlencheskyj uchet: pryncypy i praktyka* [Management accounting: principles and practice] / Pod red. Ja.V. Sokolova, Ya.A. Smyrnovoj. Moscow: Fynansy i statystyka.
3. Okhotnyk S.Y., Meljnyk K.V. (2017) *СИМА: Р1 Upravlenye effektivnostju operacyj: uchebnyj kurs* [СИМА: Р1 Operational Performance Management]. Dnepr: Akcent PP.
4. Yvashevych B.V. (2011) *Bukhghalterskyj upravlencheskyj uchets: uchebnyk* [Management accounting]. Moscow: Maghystr; Ynfа-M.
5. Mfjzeljs R.S. (1924) *Что такое оперативный учет* [What is operational accounting]. *Systema i orghanyzacyja*, no. 12, pp. 28–30.