

СИСТЕМЫ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЯ РАСХОДА РЕСУРСОВ

Рассматриваются сущность и порядок построения нормативного метода учета затрат, определяется его преимущество перед системой учета фактических затрат. Дается характеристика системы «Стандарт-кост» и определяются ее отличия от нормативного учета затрат. Обосновывается значение совершенствования систем нормативного учета затрат для усиления контроля расхода ресурсов

Ключевые слова: норма, стандарт, управление, ресурсы, учет, контроль, отклонения, затраты, метод, система.

Нормативный метод учета затрат в нашей стране является закономерным, традиционным способом исчисления расхода производственных ресурсов предприятия. Россия первой стала разрабатывать нормативы и планы не только по отдельным хозяйствующим субъектам, но и в масштабах всей страны. В настоящее время в России в большинстве случаев используют два варианта метода исчисления затрат: фактический и нормативный.

Нормативный метод предполагает предварительное определение нормативного расхода производственных ресурсов в разрезе хозяйственных операций и процессов, объектов учета затрат и калькулирования, центров ответственности и т. д. В последующем определяются отклонения от норм затрат и определяется фактическая себестоимость выпускаемых изделий. По словам В.Ф. Палия, нормативный метод существенно повышает аналитические возможности фактической себестоимости продукции [3, с. 103].

Фактический метод исчисления себестоимости продукции не предусматривает обособленного отражения затрат по нормам и отклонениям от норм, что существенно затрудняет контроль процесса потребления ресурсов. Поэтому еще в начале XX века он подвергался критике специалистами в области бухгалтерского учета. Одним из основных недостатков данного метода они считали отсутствие возможности повлиять на величину затрат, так как информацию о расходе ресурсов субъект управления может получить лишь по окончании отчетного периода. В связи с этим недостатки в деятельности предприятия, вызывающие нерациональное потребление ресурсов, продолжают действовать в течение длительного времени. При использовании метода учета фактических затрат их выявляют обычно путем проведения детального анализа процесса потребления ресурсов за несколько отчетных периодов. Как отмечает В.А. Вахрушина, система учета фактических затрат не позволяет осуществлять оперативный контроль расхода ресурсов и, следовательно, оперативно изыскивать резервы их экономии [1, с. 178]. Необходимо отметить, что данная система на большинстве российских предприятий является наиболее

* © Осипов В.И., Ступенькова О.Н., 2014

Осипов Владимир Иванович (vios.ds@mail.ru), *Ступенькова Ольга Николаевна* (stupenkova@mail.ru), кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита Мордовского государственного университета, 430005, Российская Федерация, г. Саранск, ул. Большевикская, 68.

распространенной. В первую очередь это касается мелких и средних предприятий. Это свидетельствует о низком уровне информационного обеспечения управления процессом потребления ресурсов и отставании отечественных предприятий от зарубежных фирм по качеству информационных технологий.

Из вышесказанного можно сделать вывод о том, что на отечественных предприятиях следует провести масштабную работу по внедрению нормативной системы управленческого учета, которая сочетала бы в себе лучшие элементы отечественных и зарубежных методик, основанных на предварительном нормировании затрат и последующем контроле выполнения норм.

С целью совершенствования управления расходом производственных ресурсов и результатами финансово-хозяйственной деятельности предприятия считаем целесообразным для улучшения его информационного обеспечения использовать следующие элементы нормативного метода учета затрат:

- расчет технически и экономически обоснованных норм расхода ресурсов;
- систематический пересмотр норм расхода ресурсов и нормативных калькуляций в соответствии с меняющимися условиями производства;
- отпуск материалов в производство и начисление заработной платы рабочим на основании прогрессивных норм расхода ресурсов;
- применение методов выявления и учета отклонений от норм, отвечающих организационно-техническим особенностям производства;
- детальный и оперативный анализ причин и виновников возникновения отклонений от норм расхода ресурсов и выработка мероприятий по устранению негативных явлений, вызывающих их перерасход.

Особое внимание при внедрении нормативного метода учета затрат необходимо обратить на улучшение норм расхода ресурсов. В противном случае применение некачественных норм нивелирует эффективность данного метода. Поэтому нормы расхода материалов, покупных полуфабрикатов, топлива и энергии, заработной платы производственных рабочих должны формироваться на основе технической документации путем проведения тщательных расчетов. При этом их следует формировать не только на отдельные виды выпускаемой продукции или укрупненные объекты калькулирования, но и на каждую технологическую операцию, выполняемую в соответствующем структурном подразделении. Это позволит нейтрализовать основной недостаток нормативного метода учета затрат, заключающийся в отсутствии четкой взаимосвязи между процессом потребления ресурсов и центрами ответственности, призванными своевременно и правильно реагировать на отклонения от норм, возникающие в сфере их деятельности.

Рассмотренные выше подходы к ведению нормативного учета расхода ресурсов в принципе тесно связаны с зарубежной методикой учета затрат на производство – «Стандарт-кост».

Указанной системе учета затрат также присущи такие элементы нормативного метода учета расхода производственных ресурсов, как формирование обоснованных стандартов (норм) затрат и планирование на их основе себестоимости отдельных видов продукции, контроль выполнения установленных норм затрат, анализ факторов, вызвавших отклонения от них. Из этого следует, что при определенных условиях данная система может быть внедрена и на отечественных предприятиях. Однако при использовании системы «Стандарт-кост» пристальное внимание также необходимо будет уделить детализации норм затрат и нормативных калькуляций. Благодаря этому представляется возможным существенно повысить ее контрольную функцию.

В историческом аспекте система «Стандарт-кост» возникла раньше нормативного метода учета затрат. Она зародилась в начале XX столетия в США. Ее появлению

ние связано с внедрением на автомобильных предприятиях этой страны поточной организации труда, потребовавшей формирования стандартов (норм) затрат рабочего времени и расценок по заработной плате. В последующем стали составляться стандарты (нормы) расхода материалов. С целью контроля выполнения указанных выше параметров потребления ресурсов был организован учет отклонений от стандартов (норм) затрат, которые подлежали тщательному анализу по факторам, обусловившим их возникновение. Указанный подход к параметрированию расхода ресурсов, его учету и контролю был положен в дальнейшем в основу нормативного метода учета затрат.

Общий механизм функционирования системы «Стандарт-кост» приведен на рис. 1.

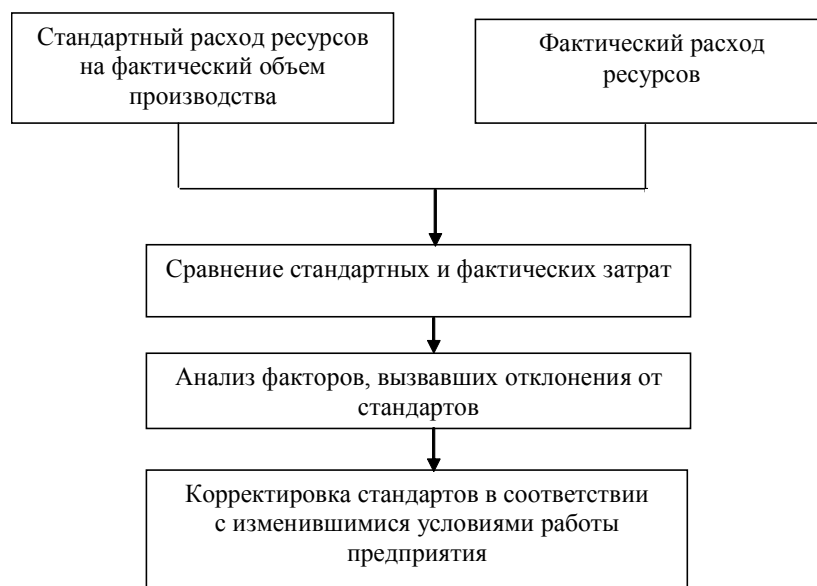


Рис. 1. Порядок построения системы «Стандарт-кост»

Несмотря на общие черты рассмотренных выше систем нормативного учета затрат, между ними имеются некоторые отличия. Основные из них, которые выделены в большинстве литературных источников по управленческому учету [1, с. 209; 2, с. 294–300; 4, с. 146], приведены в таблице.

Подход к формированию стандартов (норм) расхода ресурсов должен зависеть от целей, выдвигаемых субъектом управления. Они определяются его желанием приблизиться к идеальным нормам прямых материальных и трудовых затрат либо стремлением не превышать конкурентов по уровню указанных норм расхода ресурсов. Субъект управления определяет также целесообразность разработки норм косвенных затрат, призванных обеспечить контроль эффективности процессов управления, организации и обслуживания производства в отдельных сферах деятельности предприятия.

Благодаря формированию качественных и разнообразных стандартов (норм) затрат представляется возможным не только тщательно и разносторонне контролировать процесс потребления ресурсов, но и оценивать эффективность управления. Существенное превышение (более 5 %) стандартов (норм) затрат, разработанных на высоком научно-техническом уровне, свидетельствует о проблемах в управлении предприятием.

Отличия нормативного учета затрат и «Стандарт-кост»

Содержание отличия	Сфера применения	
	Нормативный метод	«Стандарт-кост»
Общая и отраслевая регламентация ведения учета	Да	Нет
Учет отклонений от норм прямых затрат путем их документирования	Да	Нет
Оперативное (ежедневное) выявление отклонений от норм	Да	Нет
Ведение нормативного учета затрат в соответствии с отраслевой спецификой	Да	Нет
Учет изменений норм	Да	Нет
Формирование по результатам учета отчетных калькуляций	Да	Нет
Использование бухгалтерских счетов для учета отклонений	Нет	Да
Аналитические расчеты по окончании отчетного периода	Нет	Да
Использование для оценки товарно-материальных ценностей	Нет	Да
Планирование вариантов затрат при разной загрузке производственных мощностей	Нет	Да

Нормативные системы должны широко использоваться при составлении смет затрат и плановых калькуляций. Соблюдение этого принципа их формирования будет способствовать улучшению регулирования и повышению надежности контроля деятельности структурных подразделений предприятия, внедрению в них передовых методов управления.

Посредством внедрения нормативных систем учета затрат также представляется возможным:

- определять экономичность потребления ресурсов при изготовлении отдельных видов продукции;
- выявлять технологические операции, на которых расход производственных ресурсов не соответствует нормам и плановым показателям;
- минимизировать расход ресурсов путем выбора наиболее экономичного варианта мероприятий по совершенствованию конструкции и технологии изготовления изделия;
- улучшить механизм отнесения расхода производственных ресурсов на отдельные виды продукции;
- упростить порядок оценки остатков незавершенного производства;
- прогнозировать расход производственных ресурсов в будущем;
- выбирать наиболее перспективные направления развития производства и методы их реализации.

Правильное установление путей улучшения деятельности предприятия в предстоящем периоде невозможно без создания прогрессивных и технически обоснованных норм затрат. Их применение в процессе предварительного контроля управленческих решений позволяет определять мероприятия по развитию предприятия более конкретно и целенаправленно. Это объясняется тем, что в данном

случае при составлении плановых смет расхода ресурсов используются нормы затрат, основанные на тщательном изучении требуемых ресурсов, передовых технологиях, зависимости переменных расходов от объема производства продукции, прогрессивных методах управления и т. д. После принятия решения указанные нормы становятся базовыми.

Прогрессивные нормы расхода производственных ресурсов должны широко применяться также для целей ценообразования, так как для обеспечения высокого уровня конкурентоспособности предприятия следует изыскивать возможности минимизации расхода производственных ресурсов. Нерентабельная работа предприятия не должна покрываться за счет необоснованного роста цен на продукцию.

Большое внимание в нормативных системах учета затрат уделяется контролю выполнения норм расхода ресурсов, выявлению причин их возникновения и определению путей устранения неблагоприятных явлений, вызывающих потери и снижение эффективности производства. Негативная информация, полученная по результатам контроля, побуждает руководителей хозяйствующего субъекта принимать меры по экономии ресурсов.

Содержание и назначение контроля в системах нормативного учета затрат показаны на рис. 2.

Система контроля обратной связи расхода производственных ресурсов включает в себя наблюдение за достигнутыми и планируемыми затратами ресурсов и принятие в случае необходимости действий по устранению отклонений.

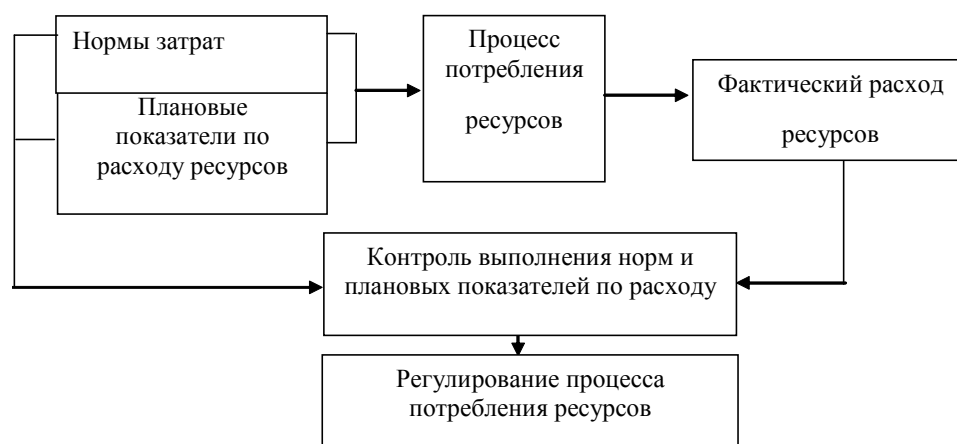


Рис. 2. Контроль в системе нормативного учета затрат

В течение отчетного периода в системе нормативного учета осуществляется детализированный контроль выполнения норм затрат, а по его окончании оценивается, кроме того, выполнение плановых показателей по расходу ресурсов. Таким образом, благодаря двухуровневому контролю представляется возможным осуществлять оперативное и последующее регулирование затрат.

Результаты контроля используются в последующем для формирования плановых показателей расхода ресурсов, предполагающих максимально полное устранение негативных факторов, вызывающих потери, и способных обеспечить оптимизацию затрат. Посредством норм и плановых показателей осуществляется прямая связь между субъектом управления и процессом потребления ресурсов.

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., доп. и перераб. М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. 528 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. М.: Экономика, 2004. 618 с.
3. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2009. 279 с.
4. Управленческий учет: учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2009. 428 с.

References

1. Vakhrushina M.A. Management accounting: College textbook. 2 ed., enriched and corrected edition. M.: IKF Omega-L; Vyshaya Shkola, 2002. 528 p.
2. Ivashkevich V.B. Management accounting: college textbook. M.: Ekonomist, 2004. 618 p.
3. Paly V.F. Financial accounting of expenses and revenues (with the elements of financial accounting). M.: INFRA-M, 2009. 279 p.
4. Financial accounting: schoolbook (Bachelor's program) / ed. by Ya.V. Sokolov. M.: Magistr, 2009. 428 p.

*V.I. Osipov, O.N. Stupen'kova**

STANDARD COST SYSTEM OF EXPENSES AS AN INSTRUMENT OF RAISING OF EFFICIENCY OF EXPENDITURE CONTROL OF RESOURCES

The essence and order of construction of normative method of expenditure accounting is viewed, its advantage over the accounting system of actual expenses is defined. The characteristics of the system «Standard cost» are defined and its difference from normative expenditure accounting is defined. The value of improvement of the system of normative expenditure for greater control of resource consumption is substantiated.

Key words: norm, standard, management, resources, accounting, control, divergences, costs, method, system.

* *Osipov Vladimir Ivanovich* (vios.ds@mail.ru), *Stupen'kova Olga Nikolaevna* (stupenkova@mail.ru), the Dept. of Accounting, Analysis and Audit, Ogarev Mordovia State University, Saransk, 430005, Russian Federation.