

УДК 657.471.7:658.532

КОНТРОЛЬ РАСХОДА РЕСУРСОВ В СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

© 2013 г.

Н.Ф. Колесник, В.И. Осипов

Мордовский госуниверситет им. Н.П. Огарева, Саранск

v.i.osipov@econom.mrsu.ru

Поступила в редакцию 04.06.2012

Рассмотрена сущность системы нормативного учета затрат и раскрыта ее роль в процессе контроля потребления ресурсов. Определен состав отклонений от норм затрат, предложен порядок их выявления, учета и контроля применительно к предприятиям швейного производства.

Ключевые слова: учет, контроль, нормы затрат, непроизводительные расходы, экономия ресурсов.

Система нормативного учета затрат является универсальной системой, то есть она может применяться на любом предприятии, функционирующем в сфере материального производства. Однако особое значение данная система имеет в промышленном производстве, в котором потребляется большая часть материальных и трудовых ресурсов. Обособленное отражение затрат по нормам и отклонениям от норм, их систематическая корректировка позволяют рассматривать систему нормативного учета затрат в качестве уникального средства оперативного контроля и эффективного управления предприятием.

Главной основой системы нормативного учета затрат являются нормы. С их помощью устанавливаются параметры потребления ресурсов при непосредственном изготовлении продукции. Для обеспечения их соблюдения они должны своевременно доводиться до каждого конкретного работника, выполняющего определенные технологические операции, и руководителя, осуществляющего контроль процесса потребления ресурсов.

Степень соблюдения действующих норм затрат устанавливается путем выявления отклонений от норм за определенный период времени. С целью обеспечения оперативного управления расходом ресурсов этот период времени должен быть максимально сжатым. Информацию, характеризующую отклонения от норм затрат, следует в кратчайшее время предоставлять руководящему персоналу экономического субъекта, осуществляющему контроль эффективности потребления ресурсов в определенном структурном подразделении и по предприятию в целом. Данная информация в процессе анализа должна подвергнуться тщательному исследованию, посредством которого

представляется возможным выявить обстоятельства, вызвавшие отклонения от норм. При этом самое пристальное внимание менеджерам предприятия необходимо уделять оценке качества норм затрат, которое предопределяет обоснованность нормативных калькуляций и правильность формирования на их основе управленческих решений, регулирующих процесс потребления ресурсов. В связи с этим В.Ф. Паллий отмечает, что «составление нормативных калькуляций возможно только на основе детально разработанных норм расхода материальных ресурсов, норм трудоемкости и тарифов оплаты труда по специальностям и квалификации персонала, сметных нормативов издержек, накладных производственных расходов по подразделениям, ценовых нормативов и т.п.» [1, с. 103]. По его вполне справедливому мнению, без качественных норм затрат применение системы нормативного учета затрат невозможно.

Кроме ведения контроля расхода ресурсов, нормы затрат выполняют еще целый ряд функций. К ним, в частности, относятся: расчет эффективности организационно-технических мероприятий по развитию производства, стимулирование персонала предприятия в экономии ресурсов, бюджетирование затрат и формирование отчетных показателей по себестоимости продукции. Это еще раз подчеркивает необходимость усиления работ по повышению качества норм затрат. В первую очередь это касается энергоемких, материалоемких и трудоемких производств, что в конечном итоге в значительной степени определяет конкурентоспособность выпускаемой продукции. В еще большей мере это касается предприятий, выпускающих сложную наукоемкую продукцию, подвергающуюся постоянному совершенствованию. Неэффективное расходование ресурсов

на этих предприятиях ведет к техническому отставанию и, соответственно, утрате рынков сбыта.

Большая часть ресурсов на предприятиях сферы материального производства потребляется при непосредственном изготовлении продукции. Поэтому особое значение имеет формирование качественных норм затрат на ее изготовление в основном производстве. Эти затраты отражаются в следующих статьях калькуляции: «Сырье и материалы», «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций», «Топливо и энергия на технологические цели», «Заработная плата производственных рабочих». Затраты, относящиеся к перечисленным статьям калькуляции, нормируются напрямую на конкретные изделия и их составные части. С непосредственным изготовлением продукции связаны также расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. По способу включения в себестоимость продукции их относят к косвенным расходам. Нормирование этих расходов осуществляется путем разработки норм затрат на один машиночас работы отдельных видов производственного оборудования. В дальнейшем эти нормы используются для формирования сметных ставок расходов на содержание и эксплуатацию оборудования на единицу продукции.

В себестоимости продукции предприятий сферы материального производства наибольший удельный занимают, как правило, прямые материальные затраты. Поэтому их нормирование должно осуществляться на основе прогрессивных методов расчета норм. Самым прогрессивным из них в настоящее время считается расчетно-аналитический метод. Порядок его применения зависит от специфики отдельных производств. Однако общей особенностью этого метода является создание норм затрат на базе конструкторской, технологической и экономической документации, обеспечивающей научно-техническую обоснованность норм расхода материалов. Его максимально широкое внедрение в практику нормирования затрат является важнейшим условием усиления контроля расхода ресурсов.

Система нормативного учета затрат служит важнейшим условием применения на предприятии управления затратами по возмущающим факторам. Благодаря разделению затрат по нормам и отклонениям от норм данная система позволяет оценивать влияние состояния внутренней и внешней среды на эффективность работы предприятия в будущем. Согласно принципам построения указанной мето-

дики управления затратами, посредством системы нормативного учета происходит отслеживание явлений, вызывающих снижение рентабельности отдельных изделий и общей величины прибыли.

Возмущающие факторы возникают в процессе реализации управленческих решений, определяющих потребление ресурсов. Они препятствуют нормальной деятельности предприятия в текущем периоде и могут продолжать действовать в длительной перспективе. Посредством их обнаружения и последующего воздействия на причины, обусловившие появление такого рода факторов, уменьшается степень риска потерь, прогнозируемого до принятия управленческого решения.

Возмущающие факторы на эффективность потребления ресурсов могут оказывать и положительное влияние, что является результатом усилий самого предприятия либо существования не зависящих от него обстоятельств. В первом случае они обуславливаются перманентным стремлением собственников к обеспечению устойчивости предприятия и совершенствованию производства, а во втором – благоприятным развитием внешней экономической ситуации.

Спектр возмущающих факторов негативного характера достаточно многообразен: неисправность производственного оборудования, приводящая к нарушению установленной технологии; отсутствие на складе материалов необходимого ассортимента и качества; повышение тарифов на транспортные перевозки и хранение грузов; повышение активности конкурентов; отсутствие должного внимания к вопросу повышения квалификации работников предприятия; перебои в работе цехов вспомогательного производства; социальная напряженность в трудовом коллективе и т.д.

Положительное влияние на величину затрат оказывают такие факторы, как внедрение рационализаторских предложений, позволяющих снизить расход ресурсов; совмещение профессий; привлечение менее дорогостоящих видов транспорта для перевозки грузов; снижение таможенных пошлин при закупке материальных ценностей за границей и др.

В сфере материального производства возмущающие факторы наибольшее влияние оказывают на потребление материалов и основную заработную плату производственных рабочих. При отсутствии возможности устранения их негативного действия, а также в случае закрепления влияния позитивных факторов производится корректировка нормативного расхода материалов и заработной платы на единицу про-

дукции и на весь выпуск. В последующем оценивается воздействие этих факторов на прибыль.

Расчет влияния возмущающего фактора на изменение затрат производится следующим образом:

$$\pm \Delta C_{\phi} = \sum_{j=1}^n (M_{\phi,ikzj} P_{\phi,i} - M_{T,ikzj} P_{T,i}) Q_{\phi,kzj} + \\ + \sum_{j=1}^n (W_{\phi,kzj} - W_{T,kzj}) Q_{\phi,kzj}$$

где $\pm C_{\phi}$ – изменение затрат в результате действия возмущающего фактора в предстоящем периоде; M_{ϕ} – норма расхода материала, сложившаяся под воздействием возмущающего фактора; M_T – норма расхода материала, предусмотренная технологией; P_{ϕ} – учетная цена на материала, сложившаяся под воздействием возмущающего фактора; P_T – учетная цена материала, сложившаяся до воздействия возмущающего фактора; W_{ϕ} – расценка, принятая под воздействием возмущающего фактора; W_T – расценка, предусмотренная технологией; Q_{ϕ} – количество продукции, планируемое к производству при воздействии возмущающего фактора; i – код материала; k – код операции; z – код детали; j – код изделия.

Управление по возмущающим факторам не должно ограничиваться только лишь их поиском, оценкой и ликвидацией. В процессе его осуществления необходима выработка и реализация мероприятий по предотвращению возможности появления негативных факторов в будущем. Для этого в процессе текущего контроля производится систематическое исследование рынка сбыта продукции, состояния материально-технического снабжения и профессионально-технического обучения персонала, качества ремонта оборудования и выполнения программы его обновления, поведения конкурентов и т.д.

Значительные отступления от установленного объема затрат могут произойти не только при воздействии возмущающих факторов, но и в стандартной ситуации. Поэтому текущий контроль не должен ограничиваться лишь отслеживанием этих факторов. Большое значение имеет также оперативная оценка эффективности расходования ресурсов непосредственно в процессе их потребления. Она предполагает выявление отклонений от установленных норм и плановых показателей, затрат предыдущего периода и показателей, характеризующих издержки конкурентов.

Изучение действующей практики показывает, что отклонения от принятых параметров потребления ресурсов неизбежны. По мнению

В.П. Суйца, «отклонения в ходе производства – обычное явление, они свидетельствуют о возникающих противоречиях, являются источником ценной информации для управления» [2, с. 20]. В связи с этим о состоянии экономической работы на предприятии следует судить не столько по наличию или полному отсутствию отклонений, сколько по умению управлять ими.

Отклонения от норм оказывают положительное (экономия) или отрицательное (перерасход) влияние на величину получаемой предприятием прибыли. Отрицательные отклонения свидетельствуют о наличии недостатков в процессе производства и падении его эффективности. Они являются результатом действия ранее выявленных возмущающих факторов; несвоевременного обнаружения этих факторов; единовременных нарушений трудовой и технологической дисциплины непосредственными исполнителями работ, обслуживающим и административно-управленческим персоналом.

Наиболее управляемыми являются отклонения, обусловленные единовременными нарушениями. Для их устранения достаточно, как правило, мер административного и организационно-экономического воздействия на виновных лиц. При этом чем меньше период времени, прошедший с момента возникновения отклонений, тем быстрее будет достигнута требуемая величина затрат и, соответственно, получена предполагаемая сумма прибыли. С целью предотвращения дальнейшего появления отрицательных отклонений, вызванных действием возмущающих факторов, которые не были своевременно обнаружены, предприятие должно разработать и максимально быстро реализовать программу проведения организационно-технических мероприятий, направленных на их ликвидацию.

Не следует также забывать о необходимости оперативного обнаружения и закрепления положительных отклонений. Превышение этих отклонений над отрицательными свидетельствует о внимательном отношении к выполнению своих обязанностей работниками предприятия и способствует значительному укреплению его финансового положения.

Отрицательные отклонения, выявленные в системе нормативного учета затрат, являются непроизводительными расходами, поскольку они выражают расход ресурсов, не предусмотренный технологией изготовления продукции. Рост такого рода отклонений существенно снижает эффективность производства. В связи с этим их оперативному выявлению, контролю и анализу в системе нормативного учета затрат следует уделять самое пристальное внимание.

Порядок выявления и контроля отклонений от норм расхода ресурсов рассмотрим на примере конкретного производства. В процессе написания статьи была исследована практика применения системы нормативного учета затрат на швейных предприятиях, для которых характерны высокая материалоемкость производства (до 70% себестоимости выпускаемой продукции) и широкая номенклатура выпускаемой продукции.

Отклонения от норм расхода тканей в швейном производстве наблюдаются достаточно часто. Их снижение имеет важное значение в деле рационального использования материальных ресурсов и повышения конкурентоспособности швейных предприятий. Наиболее полному решению данного вопроса способствует внедрение нормативной системы учета затрат. Для этого экспериментальный цех до начала выпуска продукции должен обеспечить подготовительное производство технически обоснованными нормами на весь запланированный ассортимент изделий. Как показало обследование, расчет норм расхода ткани производится с точностью до $0,05 \text{ см}^2$. Экономичность норм расхода определяется понятием рациональной раскладки лекал, т.е. более плотным расположением лекал и меньшим процентом межлекальных выпадов. В целях контроля за рациональным использованием ткани большое значение имеет пересмотр устаревших расчетных норм.

С целью максимально полного выявления отклонений от норм и правильной оценки причин и виновников их возникновения необходимо четко определить номенклатуру возможных отклонений от норм расхода материалов. Так, Инструкцией по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции по нормативному методу в швейной промышленности установлена следующая номенклатура отклонений:

- от норм на длину раскладки лекал (от норм на обмеловку);
- от норм на припуск;
- за счет использования в одном настиле ткани различной ширины;
- от сдвигов в шкале размеров и ростов изделий;
- от изменения удельного веса моделей, входящих в вид изделия определенного артикула;
- от установленного процента однокомплектных раскладок;
- от цен на подкладку, приклад (только в денежном выражении).

Некоторые авторы [3] предлагают включать в состав отклонений от норм такие их виды, как

отклонение в удельном весе комбинированных раскладок, изменение в удельном весе перерабатываемых тканей по виду поверхности и рисунка и прочие отклонения от норм. При этом в группу прочих отклонений относятся структурные сдвиги в использовании ткани с различным рисунком, отклонения фактической длины куска ткани в момент настилки от паспортной длины, изменение соотношения тканей различной ширины, которым свойственны различные коэффициенты использования площади и другие. Однако в связи с техническими трудностями выявления и незначительным объемом такого рода отклонений их обособление считается неправомерным.

Состав отклонений от норм в швейном производстве обуславливается специфическими особенностями производства в данной отрасли, заключающимися в частом изменении ассортимента изделий в связи с требованием моды, многообразием используемых материалов и комплектованием изделий из большого количества деталей. Поэтому состав отклонений от норм здесь следует определять по принципу их взаимосвязи с производственным процессом и характером потребляемых ресурсов. При этом особое внимание в рассматриваемом производстве, по причине частой корректировки номенклатуры выпускаемой продукции, следует уделять контролю отклонений, вызванных изменением удельного веса моделей, входящих в конкретный артикул, а также изменением размеров и ростов изделия.

Значительная часть отклонений, имеющих в швейном производстве, относится к категории неучтенных. Они возникают обычно в процессе приемки тканей и материалов, их подготовки к раскрою. Наличие этих отклонений обусловлено главным образом недостатками в организации нормативного учета затрат в экспериментальном, подготовительном и раскройном цехах. Так, отклонения от норм на длину раскладки лекал возникают при обмеловке и настилке ткани по причине отсутствия надлежащей организации первичного учета на данной стадии производственного цикла.

Правильное определение отдельных видов отклонений от норм расхода тканей и материалов является важным условием установления способов их выявления и контроля.

Надлежащая постановка контроля отклонений от норм возможна лишь при ведении их оперативного учета. Это позволяет своевременно выявлять причины и виновников возникновения отклонений и оценивать их влияние на себестоимость продукции. В то же время продолжительность периода их установления не

должна быть излишне короткой (смена, сутки), поскольку такого рода информация считается недействительной, а в большинстве случаев дезориентирующей руководство предприятий, к тому же ее получение связано с большой трудоемкостью учетных работ. Практика работы передовых предприятий швейного производства показывает, что информация об отклонениях от норм затрат должна формироваться за неделю, что позволяет аккумулировать и оперативно получать правильные сведения об отклонениях от норм затрат. Пристального внимания в связи с этим заслуживает опыт ведения нормативного учета затрат в ОАО «Саранская швейная фабрика». Первичный учет отклонений на этом предприятии осуществляется с помощью карт раскроя, на основании которых составляются такие ведомости, как «Отклонения от плановых норм» и «Отклонения от технически обоснованных норм». Информация об отклонениях от норм в указанных регистрах формируется за пятидневку. Благодаря этому руководство предприятия может принимать оперативные меры по снижению действия факторов, обусловивших их появление. В дальнейшем проводится более тщательный анализ обстоятельств, вызвавших возникновение данных факторов. На его основе осуществляется оценка возможностей реализации выявленных резервов повышения эффективности использования производственных ресурсов.

Для получения менеджерами более обобщенной информации об отклонениях от норм на предприятии по каждой модели изделия и определенному артикулу ткани за пятидневку составляется накопительный учетный регистр – «Ведомость учета расхода ткани на крой изделий». Однако, к сожалению, в этом регистре указываются не все виды отклонений, а только лишь отклонения, полученные в результате раскроя ткани. Данные о расходе ткани, сгруппированные в указанной ведомости за пятидневку, переносятся в аналитические карточки, открываемые на каждый артикул изделия. В них выявляются отклонения за счет сдвигов в моделях, входящих в один артикул изделия, изменений в шкале размеров и ростов, несоблюдения процента изделий, раскроенных по однокомплектным раскладкам, нарушения норм на припуск и т.д. Аналогичный порядок учета отклонений от норм в настоящее время внедряется в ЗАО «Мордовские узоры».

Пристальное внимание в швейном производстве в связи с его достаточно высокой трудоемкостью уделяется контролю затрат на оплату труда. Отклонения от норм по заработной плате в данной отрасли возникают, как правило, в результате нарушения нормального хода производственного процесса. Они представляют со-

бой доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, выплаты за выполнение операций, не предусмотренных действующей технологией производства, доплаты до среднего заработка, оплату простоев и часов сверхурочной работы и т.д.

Исследование действующей практики учета отклонений от норм по оплате труда в швейном производстве также позволило выявить ряд существенных недостатков, оказывающих негативное влияние на его эффективность и конкурентоспособность.

Вопросами выявления и учета отклонений от норм по оплате труда занимаются прежде всего отдел труда и заработной платы, расчетный и производственный отделы бухгалтерии, между которыми зачастую отсутствует четкое распределение функций по ведению их контроля. Во многом это связано с недостаточной конкретизацией поставленных перед ними задач по выявлению и предотвращению выплат непроизводительного характера, что оказывает отрицательное влияние на процесс формирования информации, необходимой для устранения негативных явлений, вызывающих отклонения по заработной плате. Несовершенство методики учета отклонений явилось причиной непригодности значительной части информации для принятия управленческих решений. Формируемая указанными подразделениями информация с целью выявления отклонений по местам, причинам и виновникам их возникновения требует, как правило, дополнительной обработки. При этом по некоторым причинам и виновникам возникновения отклонений информация отсутствует либо многократно дублируется. В полном объеме в бухгалтерском учете отражаются обычно лишь оплачиваемые невыходы на работу и заработная плата, вызванная целодневными простоями.

Особенно сложной и трудоемкой в сложившейся системе учета и контроля оплаты труда представляется работа по формированию информации об отклонениях, вызванных внутрисменными потерями рабочего времени, которые, как правило, не документируются и не находят отражения в бухгалтерском учете. В значительной степени это связано с отсутствием на большинстве швейных предприятий современных приспособлений, фиксирующих внутрисменные простои оборудования. Информацию о такого рода отклонениях получают в настоящее время путем выборочных наблюдений и опроса конкретных исполнителей работ.

Существенным недостатком в организации учета затрат на оплату труда в швейном производстве, негативно влияющим на состояние их контроля, является отсутствие в нем раздельного учета планируемых и непланируемых доплат, доплат до тарифа в связи с невыполнением норм выработки по не зависящим от рабочих причинам

и т.д. В результате значительная часть непроизводительных расходов необоснованно учитываются в составе общей суммы производительных затрат. Из этого следует, что составляемая швейными предприятиями отчетность не содержит полных сведений о непроизводительных трудовых расходах. Для устранения отмеченного недостатка в применяемые на швейных предприятиях учетные регистры и формы отчетности следует внести ряд существенных изменений.

С этой целью необходимо в первую очередь провести работу по совершенствованию первичного учета отклонений по заработной плате. Так, например, доплаты, обусловленные отступлениями от нормальных условий работы, целесообразно фиксировать в специальном акте, в котором следует указывать причины и виновников нарушения надлежащего протекания производственного процесса. Данный акт должен обеспечивать получение информации, ориентирующей менеджеров на создание благоприятных условий для работы трудового коллектива предприятия и устранение отклонений по заработной плате, вызванных действием указанного фактора.

Для первичного учета доплат до среднего заработка по производственной необходимости и до тарифа при невыполнении норм выработки по не зависящим от рабочего причинам следует применять «Листок на доплату». Эти виды доплат имеют общие причины образования и одинаковую методику расчета. Наряду с причиной возникновения в данном документе указывается и виновник их образования.

Учет доплат до среднего заработка при переводе на легкий труд, до тарифа вновь принятым рабочим и прочее целесообразно осуществлять с помощью документа «Распоряжение на доплату». В настоящее время на швейных предприятиях он применяется для учета некоторых видов планируемых доплат.

Важным условием правильной организации контроля непроизводительных расходов на оплату труда является выписка первичной документации до начала работ и ее обязательное утверждение руководителем подразделения, который в последующем должен принять надлежащие меры по их предотвращению в будущем.

Исследование вопросов теории и практики учета отклонений от норм, являющихся, как отмечалось ранее, непроизводительными расходами, показало, что в настоящее время они не

находят в полном объеме системного отражения в бухгалтерском учете. В конечном итоге это негативно сказывается на достоверности отчетных данных и их аналитических возможностях при выявлении и оценке дополнительных резервов снижения себестоимости продукции.

Основным недостатком в организации бухгалтерского учета отклонений от норм является отсутствие полной и достоверной информации о непроизводительных расходах, которые не фиксируются в первичных документах, а выявляются расчетно-аналитическим способом. Данный способ не позволяет четко и своевременно определить причины и виновников образования непроизводительных расходов по местам их возникновения и центрам ответственности, правильно установить технологически неизбежные потери в пределах и сверх установленных норм и т.д. Поэтому на швейных предприятиях должна быть продолжена работа по совершенствованию методики выявления и учета отклонений от норм затрат.

Большая работа предстоит также по совершенствованию синтетического учета отклонений от норм, которые в настоящее время завуалированно отражаются в таких счетах, как 10, 20, 23, 25, 26, 28, 70, 73, 76, 91, 99 (см. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации). Это не позволяет формировать объективную информацию о непроизводительных затратах по видам расходующихся ресурсов, статьям калькуляции, видам отклонений от норм и т.д. В результате этого возникает необходимость для получения информации об отклонениях по указанным признакам и установления общей величины непроизводительных расходов выполнять дополнительную обработку первичных документов.

Список литературы

1. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИН-ФРА-М, 2009. 279 с.
2. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. М.: Финансы и статистика, 1987. 127 с.
3. Попова Л.В., Маслова И.Л., Алимов С.А., Коростелкин М.М. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: Дело и Сервис, 2006. 448 с.

CONTROLLING THE CONSUMPTION OF RESOURCES IN THE SYSTEM OF REGULATORY COST ACCOUNTING

N.F. Kolesnik, V.I. Osipov

The essence of the regulatory cost accounting system is considered and its role in controlling resource consumption is revealed. Deviations from the norms of the costs are listed, a procedure is proposed for identifying, recording and controlling them, as applied to garment production enterprises.

Keywords: accounting, control, cost standards, overheads, resource savings.