

УДК 657.471

**А. М. Шутова** (buifm@yandex.by),  
кандидат экономических наук, доцент  
Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

**Е. В. Курьян** (buifm@yandex.by),  
кандидат экономических наук, доцент  
Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

## НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО КАК ОСНОВА ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЛИНГА В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье рассмотрена возможность применения нормативного метода учета затрат на производство с целью организации контроля за использованием материальных ресурсов в производственных организациях.

The article considers the possibility of applying the normative method of accounting for production costs in order to organize control over the use of material resources at production organizations.

**Ключевые слова:** контроллинг; нормативная калькуляция; учет и анализ отклонений; «стандарт-кост»; себестоимость.

**Key words:** controlling; normative calculation; accounting and analysis of deviations; “standard-cost”; cost price.

### Введение

*Ресурсосбережение является актуальным для каждого производственного предприятия. Экономия ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию продукции оказывают значительное влияние на повышение конкурентоспособности и рентабельности отечественной продукции. Вследствие этого возрастает роль нормативного метода учета затрат, который выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутривы производственные резервы снижения затрат. Это метод повседневного, текущего контроля за затратами и выявления новых резервов экономии, выполняющий роль метода снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности производства.*

Эффективность организации контроллинга на производственных предприятиях во многом зависит от используемых методов учета и анализа производственных расходов. Важнейшими аспектами контроллинга являются установление стандартов, бюджетов, нормативных затрат и оценка результатов путем сравнения фактических расходов с нормами и стандартами. Разность между фактическими и нормативными затратами и стандартами называется отклонением. Американские экономисты Р. Энтони и Дж. Рис определяют отклонения как разницу между фактическими и нормативными издержками, которые являются важной информацией для управления [1].

Следующие определения бюджету и стандартам дают Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер и Ш. Датар. «Бюджет – количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением». Стандартные затраты – это проектные затраты на единицу продукции. Термин «стандартные затраты» обычно относится к себестоимости законченной единицы продукции, а «бюджетные затраты» – к общей сумме [2].

Принцип определения фактических расходов как суммы заранее заданных нормативов (стандартов) и отклонений от них (стандарт-кост) был впервые предложен и реализован в начале XX в. в США, а затем и в других, главным образом европейских, странах. В 30-е годы прошлого столетия он начал внедряться и в нашей стране под названием «нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции».

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать их величину, не дожидаясь окончания месяца, квартала, года, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению удорожаний, перерасходов, ликвидации

причин, их вызвавших. Общая сумма затрат на производство и себестоимость единицы измерения объема продукции, работ, услуг определяется точнее, поскольку подавляющая часть издержек рассчитывается на базе дифференцированных, индивидуальных для каждого изделия и вида работ норм, а отклонения обычно составляют незначительную (хотя и важную для управления) величину.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в его полном виде ведется при соблюдении следующих принципов:

1. Составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих в организации на начало месяца норм и смет.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Основным принципом нормативного метода является калькулирование нормативной себестоимости. Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Основой такой калькуляции является создание нормативной базы, представляющей собой комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса.

В нормативную документацию входят бизнес-план, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов производственных ресурсов и вспомогательная нормативная документация.

Необходимость учета изменений действующих норм обоснована тем, что нормы находятся в постоянном движении: одни нормы аннулируются и исключаются, другие вводятся вновь, третьи изменяются. Систематическое изменение действующих норм в организациях происходит в результате проведения мероприятий по ускорению научно-технического прогресса, предложений рационализаторов и изобретателей, улучшения организации производства, повышения квалификации работников, что приводит к замене используемых материалов, сокращению норм расходов, снижению трудоемкости изготовления изделий.

По окончании месяца в соответствии с данными об изменении норм корректируется нормативная калькуляция и составляется ведомость изменения норм. После составления нормативной калькуляции остатки незавершенного производства пересчитываются с учетом изменений норм и составляется ведомость пересчета остатков незавершенного производства по форме, приведенной в таблице 1.

Таблица 1 – Ведомость расчета изменения норм в незавершенном производстве на начало месяца

Статья расходов незавершенного производства	Незавершенное производство по нормам прошлого месяца	Себестоимость одного изделия		Индекс изменения норм, %	Незавершенное производство после пересчета	
		до изменения норм, р.	после изменения норм, р.		до изменения норм, р.	после изменения норм, р.
1	2	3	4	5	6	7
1. Сырье и материалы	1 240,54	4 250,71	4 312,62	1,015	1 240,54	1 259,15
2. Основная заработная плата производственных рабочих	426,80	85,16	85,16	1	426,80	426,80
3. Дополнительная заработная плата производственных рабочих	25,65	5,11	5,11	1	25,65	25,65
4. Отчисления на социальные нужды	16,12	31,23	31,23	1	16,12	16,12
5. Топливо и электроэнергия на технологические цели	338,41	195,840	174,311	0,890	338,406	301,18
Итого	2 047,52	4 568,05	4 608,43		2 047,52	2 028,90

Порядок расчета изменения норм незавершенного производства следующий: вначале рассчитывается индекс изменения норм, для этого находится отношение себестоимости одного изделия после изменения норм к себестоимости одного изделия до изменения норм (в таблице 1: графа 4 : графа 3), затем индекс изменения норм умножается на остатки незавершенного производства по нормам прошлого месяца и таким образом находятся остатки незавершенного производства по нормам текущего месяца (в таблице 1: графа 2 × графа 5).

Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм подразумевает организацию аналитического учета затрат по каждому объекту калькулирования с выделением расходов по норме и отклонениям от норм. Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам отклонений, видам выпускаемой продукции.

Методы учета отклонений от установленных стандартов и нормативов, механизм списания отклонений и их отражение на соответствующих счетах синтетического и аналитического учета, принятие управленческих решений по отклонениям исследовались как в трудах отечественных, так и зарубежных ученых. В целом, в мировой учетной практике проявилось два направления учета отклонений от стандартов, норм, бюджетов, планов, предвидений и прогнозов.

Первое направление основано на отражении отклонений в системном бухгалтерском учете на базе использования соответствующих счетов синтетического и аналитического учета со значительной степенью детализации их анализа и последующего списания на счета реализации или результатов. Это направление использовалось в управленческой бухгалтерии англосаксонской и французской учетных систем и в целом позволило создать эффективный механизм контроля и принятия решений за уровнем затрат, доходов и результатов.

Второе направление базировалось на принципах отражения отклонений в первичной документации и учетных регистрах без использования системы соответствующих синтетических и аналитических счетов и, в конечном итоге, ограничивалось только затратами. Основой этого направления явился нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, получивший широкое развитие в бывшем СССР и странах Восточной Европы. Недостатком этого метода являлось то, что вся система учета отклонений и изменений от норм была направлена на их выявление в разрезе соответствующих затрат на производство и списание на себестоимость выработанной продукции. В результате отсутствовала системная направленность учета на конечный результат, т. е. не проводилось соизмерение отклонений от нормативов в затратах, выпуске и результатах, что приводило к затратному характеру системы. Это означает, что выявленные отклонения не меняли себестоимость продукции, не учитывалась их доля в уменьшении финансовых результатов.

Для учета отклонений на различных этапах производственного процесса можно использовать два варианта: 1) отдельный синтетический счет из резерва плана счетов, в развитие которого затем открыть аналитические счета, детализирующие отклонения по их видам; 2) использовать субсчета или аналитические счета к синтетическим счетам по учету материально-производственных запасов, производственных процессов и готовой продукции.

В зависимости от места фиксирования отклонений в процессе калькулирования существуют два метода учета отклонений: до определения фактической себестоимости и после ее определения.

В случае использования варианта учета отклонений после определения фактической себестоимости произведенной продукции готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, а отклонения от нормативной себестоимости (экономия, перерасход) списываются на специальные счета отклонений по материалам, заработной плате производственных рабочих, по местам возникновения и центрам затрат.

При учете отклонений до определения фактической производственной себестоимости они отражаются на специальных счетах отклонений, а производственная себестоимость учитывается в нормативной оценке. Данная система направлена на выявление отклонения по функциональному признаку.

В промышленных организациях следует использовать вариант учета отклонений после определения фактической себестоимости производственной продукции. В этом случае готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, а отклонения от нормативной себестоимости (экономия, перерасход) списываются на счета отклонений по материалам, прямой заработной плате, по центрам ответственности. Достоинство данного варианта учета отклонений, по нашему мнению, заключается в том, что выявление и расчет отклонений фактических затрат от предварительно установленных происходит на одном счете. Расчеты выполняются после подсчета всех затрат, связанных с выпуском продукции, и установления выполнения всех плановых показателей

по выпуску продукции и использованию мощностей предприятия. В данном случае бухгалтер, занимающийся определением и выявлением отклонений, будет иметь полную информацию о выпуске продукции, затратах на ее производство.

В дальнейшем суммы, собранные на счетах отклонений, должны подвергаться тщательному анализу и списываться на счета возмещения материального ущерба, реализации либо финансовых результатов. На счета возмещения потерь должны списываться суммы, подлежащие возмещению виновными лицами. На счета финансовых результатов списываются отклонения, не включаемые в состав затрат по производству, и, соответственно, не отражаемые на счете реализации.

Для учета отклонений использован резервный счет плана счетов 17 «Отклонения от нормативной себестоимости». Данный счет предназначается для обобщения информации о выявленных в процессе производства отклонениях от нормативной калькуляции. К этому счету следует открывать субсчета соответствующих отклонений, таких как отклонение по количеству материалов, отклонение по стоимости материалов и других в зависимости от того, какой классификацией отклонений решит пользоваться предприятие.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отклонений до и после определения производственной себестоимости может быть определен следующим образом (таблица 2).

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по учету затрат и отклонений

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. р.
	Дебет	Кредит	
<i>При учете отклонений после определения фактической себестоимости</i>			
1. Списывается на производство основное сырье	20	10	9 820
2. Списываются на производство вспомогательные материалы	20	10	745
3. Начислена заработная плата производственным рабочим	20	70	2 455
4. Списываются переменные накладные расходы	20	25	1 263
5. Списываются постоянные накладные расходы	90	26	959
	17	26	43
6. Приходится продукция по нормативной себестоимости	43	20	14 150
7. Списываются отклонения по заработной плате	17	20	52
8. Списываются отклонения по материалам	17	20	66
9. Списываются отклонения по косвенным расходам	17	20	15
10. Списываются отклонения после их анализа и рассмотрения руководством:			
10.1. В части отклонений, которые в соответствии с требованиями договора, возмещаются сторонними организациями	76	17	36
10.2. В части отклонений, списываемых за счет виновных лиц	94	17	56
10.3. В части отклонений, относимых на увеличение фактической себестоимости реализованной продукции	90	17	84
<i>При учете отклонений до определения фактической себестоимости</i>			
1. Списываются на производство материалы по нормам	20	10	10 499
2. Списываются отклонения по материалам	17	10	66
3. Начислена заработная плата производственным рабочим по нормам	20	70	2 403
4. Списываются отклонения по заработной плате	17	70	52
5. Списываются переменные накладные расходы по нормативу	20	25	1 248
6. Списываются отклонения переменных расходов	17	25	15
7. Списываются постоянные накладные расходы по нормативу	90	26	959
8. Списываются отклонения постоянных расходов	17	26	43
9. Приходится продукция по нормативной себестоимости	43	20	14 150
10. Списываются отклонения после их анализа и рассмотрения руководством:			
10.1. В части отклонений, которые в соответствии с требованиями договора возмещаются сторонними организациями	76	17	36
10.2. В части отклонений, списываемых за счет виновных лиц	94	17	56
10.3. В части отклонений, относимых на увеличение фактической себестоимости реализованной продукции	90	17	84

В качестве аналитических счетов следует использовать объекты калькуляции. Записи по дебету этих счетов делаются обычным способом на суммы перерасхода и на сумму экономии – методом «красное сторно». С кредита этого счета отклонения списываются в зависимости от принятых управленческих решений. Если не использовать для учета отклонений счет 17 «Отклонение от нормативной себестоимости», то их можно учитывать на счетах затрат, выделив для этого отдельные счета или аналитические счета.

Эффективный анализ отклонений от норм производственных затрат включает в себя четыре этапа:

- выявление отклонений и определение их размера как в натуральных, так и в денежных измерителях;
- установление причин, вызвавших эти отклонения;
- распределение ответственности;
- разработка вариантов по устранению или сглаживанию влияний этих отклонений на величину полных производственных расходов предприятия.

Необходимо отметить особую важность последних двух этапов для получения качественных результатов оперативного анализа и для удержания величины затрат на запланированном уровне, поскольку если анализ будет включать в себя только два первых этапа, то его эффективность как инструмента управления будет снижена.

Оперативный анализ отклонений вызывает необходимость составления отчетов о выявленных отклонениях. На зарубежных предприятиях этот вопрос решается следующим образом: ежедневные отклонения по расходу производственных ресурсов и ценам на них представляются менеджеру рано утром следующего дня и рассматриваются ими в первую очередь.

Направления анализа отклонений от норм производственных затрат показаны на рисунке.



### Взаимосвязь отклонений от нормативных затрат

Методика расчета отклонений представлена в таблице 3.

Заключительным этапом учетных работ при использовании нормативного учета затрат является исчисление фактической себестоимости продукции (работ) на основании данных сводного учета затрат, который ведется постатейно по объектам учета, переделам, цехам и предприятию в целом с подразделением расходов по норме, изменениям норм и отклонениям от норм.



Таблица 3 – Расчет отклонений от норм затрат

Виды отклонений	Расчет отклонений
<i>По материалам</i>	
По цене используемых материалов	$(\text{Нормативная цена единицы материала} - \text{Фактическая цена}) \times \text{Количество приобретенного материала}$
По количеству используемых материалов	$(\text{Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции} - \text{Фактический расход материалов}) \cdot \text{Нормативная цена материалов}$
Совокупное отклонение расхода материалов	$(\text{Нормативные затраты на единицу материала} - \text{Фактические затраты на единицу материала}) \times \text{Фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции}$
<i>По труду</i>	
По ставкам заработной платы	$(\text{Нормативная почасовая ставка заработной платы} - \text{Фактическая почасовая ставка заработной платы}) \cdot \text{Фактически отработанное время}$
По производительности труда	$(\text{Нормативное время на фактический выпуск продукции} - \text{Фактически отработанное время}) \cdot \text{Нормативная почасовая ставка оплаты труда}$
Совокупное отклонение по трудовым затратам	$(\text{Нормативные затраты труда на единицу продукции} - \text{Фактические затраты труда на единицу продукции}) \cdot \text{Фактический объем выпуска продукции}$
<i>По переменным накладным расходам</i>	
По использованию	$\text{Фактические производственные накладные расходы} - (\text{Фактические трудо-часы} \cdot \text{Нормативная ставка переменных производственных расходов})$
По эффективности	$[\text{Фактические трудо-часы} - (\text{фактически произведенные единицы} \times \text{нормативные трудо-часы на единицу})] \cdot \text{Нормативная ставка переменных производственных расходов}$
Совокупное отклонение по переменным накладным расходам	$\text{Фактические производственные накладные расходы} - \text{Сметная сумма производственных накладных расходов, основанная на нормативных часах для фактического выпуска}$
<i>По постоянным накладным расходам</i>	
По использованию	$\text{Фактические производственные накладные расходы} - (\text{Фактические трудо-часы} \cdot \text{Нормативная ставка постоянных производственных расходов})$
По объему производства	$[\text{Фактические трудо-часы} - (\text{Фактически произведенные единицы} \times \text{Нормативные трудо-часы на единицу})] \cdot \text{Нормативная ставка постоянных производственных расходов}$
Совокупное отклонение по постоянным накладным расходам	$\text{Фактические производственные накладные расходы} - \text{Сметная сумма производственных накладных расходов, основанная на нормативных часах для фактического выпуска}$

Сводный учет затрат на производство при нормативном учете ведут обычно в специальных ведомостях, открываемых для определенного вида или группы однородных изделий. Кроме того, затраты по статьям показываются в ведомости с подразделением на затраты по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

### Заключение

Учет затрат, основанный на исчислении себестоимости по нормативным затратам и использовании системы счетов для учета отклонений, представляет возможность создать систему контроля, позволяющую подробно анализировать отклонения от норм, создавая предпосылки для более эффективного управления затратами и производством. Он создает возможность мониторинга эксплуатационной, финансовой и хозяйственной деятельности и предоставляет управленческому персоналу информацию, необходимую для оценки результатов их действий и принятия эффективных мер для корректировки полученных результатов.

### Список использованной литературы

1. **Энтони, Р.** Учет: ситуации и примеры : [пер. с англ.] / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. и пред. А. М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. **Хорнгрен, Ч. Т.** Управленческий учет : [пер. с англ.] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 1008 с.

Получено 12.02.2018.