

Константин Васильевич ИВАСЕНКО –
профессор кафедры бухгалтерского учета
и анализа хозяйственной деятельности
Международного института финансов,
управления и бизнеса ТюмГУ,
кандидат экономических наук,
заслуженный работник высшей школы,
член-корреспондент Академии экономики,
финансов и права

Проблемы разработки и внедрения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)

УДК 657.471

АННОТАЦИЯ. В статье рассматриваются проблемы разработки и внедрения нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по методу «затраты-выпуск».

The author considers the problems of development and introduction the normative record of expenditure and calculating the products cost according to the method «Expenditure-Production».

Нормативный метод учета затрат на производство усиливает роль бухгалтерского учета в повышении эффективности работы предприятий. Он позволяет своевременно выявлять и принимать меры к возникающим отступлениям, нарушениям и недостаткам в технологии, материально-техническом обеспечении и организации производства; обеспечивать более жесткий контроль за использованием в производстве материальных, трудовых и денежных средств; наиболее правильно определять фактическую себестоимость продукции.

Принципиальное использование нормативного метода состоит в том, что производственные затраты учитываются по текущим нормативам в момент совершения производственных операций, а все отклонения от норм и их изменения оформляются до или в момент совершения производственных процессов особыми листками отклонений или извещений.

Учет и калькулирование себестоимости продукции нормативным методом требует надлежащей организации нормативного хозяйства и учета изменений норм и отклонений от норм.

Фактическая себестоимость при нормативном методе учета исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости на начало месяца или вычета из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от норм и изменений норм. Окончательная величина отклонений уточняется поквартально путем проведения полной инвентаризации незавершенного производства.

Фактическая себестоимость отдельных видов и групп изделий исчисляется на основе нормативной калькуляции с изменением индексов отклонений от норм и изменений норм, выявленных по статьям затрат и по сопутствующим однородным группам изделий. Такие индексы определяются как процентное отношение изменений норм и отклонений от норм к затратам по действующим на предприятии нормам.

В существующих условиях применения нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг перво-степенное значение имеет правильная организация и механизация работ по созданию нормативного хозяйства всеми средствами вычислительной техники, какими предприятие располагает в данный момент.

Нормативное хозяйство должно содержать постоянные данные о подетальных, поузловых, покомлектных и других материальных и трудовых нормах, а также нормах цеховых и общехозяйственных расходов, нормах расхода покупных, готовых комплектующих полуфабрикатов и изделий.

Для разработки и внедрения нормативного метода учет затрат и калькулирования продукции необходимо на предприятии создавать бюро нормативного хозяйства, которое обеспечивает все службы хозяйствующего субъекта необходимой информацией о состоянии и изменениях действующих норм. В состав бюро нормативного хозяйства должны быть включены все главные специалисты предприятия, а возглавлять его — главный инженер или заместитель руководителя предприятия по экономическим вопросам.

Внедрение нормативного метода учета и планирования представляет совокупность взаимосвязанных мероприятий, охватывающих все стороны хозяйственной деятельности и затрагивающих все экономические, технические, коммерческие и общие службы предприятия. Поэтому внедрение нормативного метода учета и планирования хозяйственной деятельности должно проходить поэтапно.

На первом этапе осуществляются анализ и оценка качества применяемых норм и нормативов и восполнение их в соответствии с потребностями управления предприятием.

На втором этапе проводится научное обследование процессов планирования и учета, организационной техники, технологии, производства, труда и управления. Обследование документооборота может быть сплошным или выборочным.

На третьем этапе изучается опыт внедрения нормативного метода планирования и учета хозяйственной деятельности передовых предприятий данной отрасли, смежных отраслей промышленности, а также прогрессивные технические приемы в планировании, учете, обработке информации с использованием вычислительной техники в развитых капиталистических странах, которые с определенной модификацией могут быть использованы в практике исследуемого объекта.

На четвертом этапе разрабатываются методические указания по нормативному методу планирования и учета деятельности предприятия, включая задачи и программы ИВЦ, и обеспечивают привязку их к конкретному исследуемому объекту.

На пятом этапе в соответствии с целевой программой обеспечивается внедрение нормативного метода планирования и учета хозяйственной деятельности во всех подразделениях и по всем видам деятельности, начиная от снабженческо-заготовительной до организационной деятельности.

На шестом этапе осуществляется авторский надзор за своевременным, полным и качественным внедрением нормативного метода планирования и учета в системе управления производством.

На седьмом этапе исчисляется экономическая эффективность от внедрения нормативного метода в практику работы экономических субъектов.

Экономическая эффективность исчисляется как разница между общей суммой полученного эффекта и суммой производственных затрат, а затем определяется полученный эффект на рубль затрат.

Использование действующей системы норм и нормативов является базой для разработки и внедрения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг. Последний позволяет более эффективно применять показатели бухгалтерского учета для управления производством, соблюдения действующих норм затрат и осуществлять контроль за внедрением передовой техники и технологии, организации труда и управления экономическим субъектом.

Рациональное ведение хозяйственной деятельности требует прогрессивных технологических нормативов и норм производственных издержек.

Прогрессивными нормами и нормативами считаются те, в которых наиболее полно отражены:

- современный уровень развития техники, технологии и организации производства;
- влияние производственных мероприятий на повышение эффективности производства и улучшение качества продукции;
- наиболее полное использование производственных мощностей и опыта передовиков производства.

Основной предпосылкой внедрения нормативного метода учета является нормативная база.

Нормативная база — комплекс прогрессивных научно обоснованных материальных, трудовых и финансовых норм и нормативов, система и методы их формирования, обновления и использования при разработке текущих и перспективных планов.

Нормы разрабатываются на основе сметной и технологической документации. Внедрение нормативного метода учета затрат следует начинать при существующей нормативной базе с последующим ее совершенствованием. До начала работ по внедрению нормативного метода учета затрат необходимо детально изучить существующую организацию производства, методику планирования, оперативного и бухгалтерского учета.

Всю работу следует строить в соответствии с утвержденным приказом руководителя планом-графиком перехода на нормативный метод учета затрат. План-график разрабатывается совместно с различными отделами и службами экономического субъекта (плановым, производственно-техническим, МТС, труда, заработной платы, главного механика, главного энергетика и т. д.).

Приказом руководителя для координации и оперативного руководства работой при разработке и внедрению нормативного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг создается комиссия под председательством главного инженера. В состав комиссии включают всех руководителей отделов и служб, мастеров и других работников.

Комиссия рассматривает и утверждает план-график подготовительных работ по каждому отделу и службе предприятия, а также составляет общий план-график на весь период подготовки к внедрению нормативного метода учета. Мероприятия по внедрению нормативного метода учета затрат на производство должны быть указаны по срокам в определенной последовательности с тем, чтобы к моменту перехода на нормативный метод все отделы и службы были готовы к его осуществлению.

Внедрение нормативного метода учета необходимо проводить поэтапно. На первом этапе внедряется соответствующая документация, обеспечивающая наиболее полное выявление отклонений от норм по расходуемым материальным ценностям; на втором этапе внедряется документация, обеспечивающая контроль за достоверностью показателей выработки и выявление отклонений от

норм по заработной плате; на третьем этапе — по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственных, общехозяйственных расходов и других затрат.

После реализации указанных этапов учетные данные используются для сводного учета затрат на производство и составления калькуляций.

При разработке и внедрении нормативного метода учета в должностные инструкции исполнителей необходимо внести некоторые изменения и дополнения.

На производственно-технический отдел возлагается:

- разработка и пересмотр технологических карт на выполнение работ;
- разработка и пересмотр норм расхода материалов;
- комплектование и хранение справочной, сметно-технической и нормативной документации по всем видам затрат;
- подсчет физических объемов работ, подлежащих выполнению по каждому объекту (секции и др.);
- разработка и детализация типовой номенклатуры причин изменений норм и причин отклонения от норм;
- определение мест возникновения отклонений от норм по технологическому процессу;
- выписка извещений об изменениях действующих норм расхода материалов;
- ведение «Ведомости учета отклонений от производственных норм расхода материалов», их анализ и разработка мероприятий по предупреждению перерасходов и мобилизации выявленных резервов экономии;
- разработка классификатора брака по причинам и виновникам;
- определение причин (признаков), по которым брак считается исправимым, при каких условиях брак считается неисправимым;
- составление совместно с ОГМ комплектовочных ведомостей на горюче-смазочные материалы, на использование оборудования.

Эта служба составляет:

- лимитно-нормативную карту на расход материалов;
- лимитную карту на отпуск материалов в производство;
- извещение об изменении норм расхода материалов;
- журнал учета изменений норм расхода материалов;
- лимитную карту на замену или сверхлимитный отпуск материалов;
- акт на переработку материалов;
- ведомость учета отклонений от производственных норм расхода материалов.

На плановый отдел возлагается:

- разработка и пересмотр штатных расписаний, определение фондов заработной платы и заработной платы по отдельным цехам, участкам и др.;
- разработка совместно с производственно-техническим отделом сметных ставок на содержание и эксплуатацию оборудования, а также общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- совместно со сметно-договорным отделом расчет сумм заготовительно-складских расходов;
- совместно с отделом труда и заработной платы ведет учет изменений норм по труду и заработной плате;
- ведение «Журнала регистрации сигнальных документов об изменении норм», а также «Ведомости учета отклонений от норм материальных и трудовых затрат» и представление руководству предприятия результатов анализа;
- координация работы за своевременным пересмотром и изменением норм;

— совместно с ОГМ анализирует эффективность использования оборудования.

Плановый отдел составляет:

- журнал регистрации сигнальных документов об изменении норм;
- ведомость учета отклонений от норм по косвенным расходам;
- нормативную калькуляцию себестоимости продукции.

На отдел снабжения и сбыта возлагается:

- совместно с отделом материально-технического снабжения разрабатывает или уточняет планово-расчетные цены (номенклатуры-ценники) на все виды материалов, работы и услуги;
- совместно с плановым отделом рассчитывает суммы заготовительно-складских расходов;
- совместно с плановым отделом разрабатывает сметные ставки на содержание и эксплуатацию оборудования, а также косвенных расходов.

На отдел труда и заработной платы возлагается:

- разработка и пересмотр норм трудоемкости и расценок по заработной плате;
- разработка калькуляций по заработной плате по объекту в целом или его частям;
- установление норм численности основных и вспомогательных рабочих и фонда заработной платы им;
- разработка плановых и нормативных калькуляций по каждому виду готовой продукции;
- ведение «Ведомости учета отклонений от норм по заработной плате», анализ выявленных отклонений и разработка мероприятий по их предупреждению;
- выписка извещений об изменении норм по труду и заработной плате.

Отдел труда и заработной платы составляет:

- нормативную карту трудовых затрат и заработной платы в соответствии с нормативными трудовыми затратами;
- расчет распределения планового фонда заработной платы в соответствии с нормативными трудовыми затратами;
- расчет потребности численности и фонда заработной платы рабочих-сдельщиков;
- расчет потребности численности и фонда заработной платы рабочих с повременной оплатой труда;
- расчет обоснованности расхода заработной платы производственных рабочих;
- извещение об изменении норм трудовых затрат по виду продукции;
- журнал учета изменений норм времени и расценок;
- листок на доплату к наряду;
- листок простоя;
- список лиц, работающих сверхурочно, в праздничные выходные дни;
- наряд на работы, не предусмотренные калькуляциями;
- ведомость учета отклонений от норм по заработной плате.

На отдел главного энергетика и механика возлагается:

- разработка и пересмотр норм расхода топлива и энергии на технологические, производственные и хозяйственные нужды;
- введение «Ведомости учета отклонений от норм расхода топлива и энергии по направлениям их расхода», анализ и разработка мероприятий по ликвидации перерасходов и мобилизации резервов экономии;

- выписка извещений об изменении норм расхода топлива и энергии по направлениям их использования;
- определение потребности топлива и энергии по направлениям их расхода (по смете);
- разработка и пересмотр норм расхода вспомогательных материалов на текущий ремонт оборудования и транспортных средств;
- составление графиков планово-предупредительного ремонта и определение его объема;
- совместно с плановым отделом определение потребности оборудования на объем работ (по смете и фактически);
- ведение «Ведомости учета отклонений от норм по эксплуатации оборудования», анализ и разработка мероприятий по их предупреждению;
- выписка извещений об изменении норм расхода материалов на ремонтные нужды;
- установка необходимых приборов для подсчета, измерения и регистрации параметров, характеризующих использование материальных, топливных и энергетических ресурсов по всему технологическому процессу.

Отдел главного механика и энергетика составляет:

- расчет нормативных затрат на эксплуатацию оборудования;
- расчет норматива при использовании автотранспорта на внутривозвращаемых работах и по перемещению грузов;
- калькуляцию транспортных расходов исходя из транспортных схем по поставкам;
- извещения об изменении норм использования оборудования;
- журнал учета изменений норм на использование оборудования;
- сигнальный лист о простое оборудования;
- ведомость учета отклонений от норм расхода топлива и энергии по направлениям их расхода;
- ведомость учета отклонений от норм по эксплуатации оборудования.

Бухгалтерия предприятия:

- организует учет затрат на производство продукции, работ и услуг с выделением расходов по нормам, изменений норм и отклонений от норм;
- организует контроли за правильностью оформления всей нормативной документации;
- совместно с производственно-техническим отделом разрабатывает положения по выявлению, документальному оформлению и учету потерь от допущенного брака продукции, работ и услуг.

Она ведет:

- журнал-ордер № 10 по видам продукции с выделением учета затрат по нормам и отклонениям от норм;
- сводную ведомость отклонений от норм по статье затрат, причинам и виновникам;
- ведомость сводного учета затрат на производство продукции, работ и услуг;
- заполняет фактические затраты в отчетных калькуляциях.

Нормативная группа предприятия свою работу ведет совместно с другими отделами и службами. Она выполняет следующую работу:

- совместно с ПТО и бухгалтерией принимает участие в составлении нормативной калькуляции;
- совместно с ОГМ и ПТО составляет развернутые (по элементам затрат) плановые калькуляции себестоимости машино-смен или машино-часа работы оборудования;

- на основе утвержденной технологии производств и технологических карт составляет нормативные карты и своевременно доводит данные нормативных карт и текущие изменения нормативов до производителей работ, мастеров, бригадиров и других исполнителей;
- систематизирует нормативную документацию по видам работ, ведет учет изменений норм и подсчет экономического эффекта, полученного в результате изменений норм;
- составляет калькуляцию трудовых затрат к аккордным заданиям;
- производит централизованную выписку и оформление нормативных нарядов каждой бригаде и (в необходимых случаях) отдельным работникам с выдачей их исполнителям до начала работ;
- осуществляет предварительный контроль за расходами материалов (заполняет лимитно-заборные карты);
- ведет оперативный контроль непосредственно на объектах работ за выполнением исполнителями технологии производства и соблюдением нормативной документации;
- разрабатывает и уточняет перечень шифров отклонений от норм, проверяет, регистрирует, шифрует поступающую от исполнителей сигнальную документацию;
- совместно с бухгалтерией ежемесячно систематизирует сигнальные документы на отклонения от норм и анализирует отклонения и причины их образования;
- участвует в разработке выводов и предложений по выявленным отклонениям и в составлении приказа по итогам работы за отчетный период.

При наличии нормативной группы нормировщики на участках должны помогать в ее работе по нормированию трудовых процессов, соблюдению технологии производства, оформлению сигнальной документации и т. д. Нормативная группа может быть самостоятельным структурным подразделением и подчиняться непосредственно главному инженеру или входить в состав планового отдела.

В связи с развитием внешнеэкономической деятельности, международных связей с зарубежными партнерами и переходом к рыночным отношениям актуальным становится сближение существующей в России методологии бухгалтерского учета производственных затрат с международными стандартами. Особенно важное значение имеет при этом применение гибких методов определения издержек производства.

Применение методов определения издержек производства, предусмотренных в международном стандарте бухгалтерского учета № 2, способствует более точному исчислению себестоимости продукции, повышению достоверности оценки производственных запасов.

Актуальной является и организация учета производственных расходов по применяемому в мировой практике методу «затраты — выпуск», что позволит значительно сократить расходы на формирование учетно-экономической информации и повысить эффективность управления издержками предприятий.

Основой механизации и автоматизации учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является нормативно-справочная информация, записанная на машинные носители. Наличие такой информации позволяет механизировать и автоматизировать составление нормативных калькуляций и учет изменений норм, выписку лимитно-заборных карт, нарядов, маршрутных листов и другой документации по учету затрат по нормам, а также оформление первичных документов и составление оперативных сводок отклонений от норм,

оценки незавершенного производства, калькулирования фактической себестоимости продукции.

**Схема механизации и автоматизации учета затрат на производство
и калькулирование себестоимости продукции**

