

УДК 657.65.01

НОРМИРОВАНИЕ ПАРАМЕТРОВ ПОТРЕБЛЕНИЯ РЕСУРСОВ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Шибилева Ольга Викторовна
преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита
Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, Саранск, Россия

В статье рассматривается назначение норм затрат в системе управленческого учета, а также наиболее прогрессивные методы их формирования с учетом требований повышения эффективности производства и улучшения качества управления

Ключевые слова: НОРМЫ, НОРМАТИВЫ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ЗАТРАТЫ, ПАРАМЕТРЫ

UDC 657.65.01

STANDARDIZATION OF PARAMETERS OF CONSUMPTION OF RESOURCES OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Shibileva Olga Viktorovna
lecturer of the faculty of accounting and audit
Mordovian state university of N.P.Ogarev, Saransk, Russia

In the article purpose of norms of costs in system of the administrative account, and also the most progressive methods of their formation is considered in a view of requirements of increase of a production efficiency and improvement of quality of management

Keywords: NORMS, SPECIFICATIONS, MANAGEMENT ACCOUNT, COSTS, PARAMETERS

Осуществляя производственный процесс, предприятие должно установить параметры затрат, определяющие предполагаемое потребление ресурсов. Это позволяет предприятию оптимизировать его расходы на производство и реализацию продукции, получить в складывающихся условиях хозяйствования максимальную прибыль.

Формирование качественных параметров потребления ресурсов является важным условием повышения эффективности контроля затрат. В связи с этим их определением должно быть охвачено как можно больше сфер деятельности предприятия, для чего необходима разработка передовых приемов и методов формирования параметров расхода ресурсов, а также повышение их разнообразия.

Наиболее оптимальную величину расхода ресурсов и влияние на них производственно-хозяйственных факторов определяют с помощью таких параметров, как нормы затрат, нормативы эффективности и режимов, нормы выработки, лимиты расхода материальных ресурсов, планы и сметы затрат, сведения о затратах конкурирующих предприятий и т.д. Каждый из указанных параметров имеет определенную область применения, в соответствии с которой разрабатывается методика их получения и

выбираются способы использования конкретного вида параметров для ведения учета затрат.

В системе учета затрат на предприятиях промышленности строительных материалов первостепенное значение имеют нормы затрат и плановые показатели по расходу ресурсов. После их утверждения руководителем предприятия они принимают форму управленческих решений, действующих в течение определенного периода времени. Директивный характер этих параметров заставляет персонал предприятия строго следовать их указаниям.

Норма — это объем потребления ресурсов при изготовлении одного вида продукции, (рассчитанный) заранее, до начала процесса производства [5].

Нормативные затраты представляют собой тщательно рассчитанные predetermined (стандартные) затраты, которые выражаются обычно в расчете на единицу готовой продукции [7]. Они включают в себя три элемента производственных затрат (табл. 1). Каждый из этих элементов можно представить в виде двух составляющих — натуральной и стоимостной для прямых; переменной и постоянной для косвенных затрат.

Если предприятие осуществляет нормирование общехозяйственных расходов, то алгоритм определения их норматива аналогичен общепроизводственным расходам.

Таблица 1 – Факторы, влияющие на нормативные затраты

Вид норматива	Составляющие норматива		Факторы, влияющие на норматив
1. Прямые материальные затраты.	Натуральный	1.1 Нормативная цена основных материалов.	Технология производства, типы и качество используемых материалов, оборудования
	Стоимостной	1.2 Нормативное количество основных материалов.	
2. Прямые затраты труда.	Натуральный	2.1. Нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам).	Технологии производства, тип оборудования, квалификация рабочей силы, уровень организации
	Стоимостной	2.2. Нормативная ставка прямой оплаты труда.	
3.Общепроизводственные расходы.	Переменный	3.1. Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов.	Вид деятельности, объем производства, затраты за прошедшие периоды, планируемые виды деятельности и объемы производства в последующие периоды
	Постоянный	3.2. Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.	

Некоторые виды затрат, относящиеся к основным (прямым) затратам, общепроизводственным и общехозяйственным расходам, ограничены лимитами, нормами и нормативами, установленными в законодательном порядке для целей налогообложения (согласно главе 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ): командировочные и представительские расходы; расходы на рекламу; потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов и т.д.

В ходе нормирования общепроизводственных и общехозяйственных расходов предприятиям целесообразно опираться на нормативы, приведенные в таблице 2.

Таблица 2 – Нормы расходов предприятий, определяемые согласно главе 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ

Вид расхода	Характеристика расхода	Норматив	Обоснование в НК РФ
1	2	3	4
Расходы на командировки и содержание служебного транспорта	Расходы на проезд и проживание, содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Указать док. по командировкам Учитываются в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92. Установлены нормативы для личных легковых автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 м3 – 1200 руб. в месяц и свыше 2000 м3 - 1500 руб. в месяц, а также для мотоциклов – 600 рублей в месяц).	пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ
Представительские расходы	Связаны с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества	Учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период	пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ
Расходы на рекламу	Расходы на полиграфическую рекламу, на сувенирную рекламу, на видео и, аудио рекламу, на телефонную рекламу, на почтовую рекламу, на транспортную рекламу, на проведение конкурсов и лотерей	Признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации	пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке МПЗ	Вызваны, естественной убылью, неудовлетворительным хранением и плохими условиями перевозки груза	Принимаются в пределах норм естественной убыли. Нормы утверждены в порядке, который	п. 7 ст. 254 НК РФ

Окончание таблицы 2

1	2	3	4
		установило Правительство РФ в Постановлении от 12.11.2002 N 814	
Взносы по договорам добровольного личного страхования	Оплата страховщиками медицинских расходов застрахованных работников	Включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 % от суммы расходов на оплату труда	абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ
Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей	Выплачивается по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников	Учитывается в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда	абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ

Особо пристальное внимание в исследуемой отрасли промышленности в силу ряда ее организационно-технических особенностей (открытое хранение значительной части материалов, ограниченные сроки хранения материалов, большой риск утраты материалов при перевозке и т.д.) следует уделять формированию нормативов *потерь от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов (МПЗ).* В данной отрасли эти затраты включаются обычно в состав материальных затрат основного производства. Согласно постановления Правительства РФ от 12.11.2002 №814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей», указанные нормы устанавливаются заинтересованными министерствами и ведомствами [2]. В постановлении предусмотрено, что нормативы естественной убыли разрабатываются министерствами и ведомствами с учетом технологических условий хранения и транспортировки МПЗ, климатического и сезонного

факторов, влияющих на их естественную убыль. Однако для большинства отраслей экономики эти нормы пока не разработаны.

Например, к промышленности строительных материалов можно предложить следующие нормы естественной убыли основных МПЗ, составленные на основе нормативных документов, принятых ранее и, в частности, постановления Правительства РФ от 12.11.2002 № 814, не утратившего свою юридическую силу (табл. 3).

Таблица 3 – Нормы естественной убыли основных строительных материалов

Виды норм	Наименование строительных материалов						
	Цемент	Щебень	Песок строительный	Песчано-гравийная смесь	Гравий	Отсевы дробления	Краски и красильные вещества
<i>Нормы потерь строительных материалов при транспортировании автомобильным транспортом</i>							
Нормы естественной убыли в % от массы при перевозках	0,25	1,4	2,1	2,1	1,5	2,1	-
<i>Нормы потерь материалов при транспортировании железнодорожным транспортом</i>							
Нормы естественной убыли в % от массы при перевозках	0,3	1,28	1,35	1,35	1,29	1,34	- в таре 0,15; - без тары 0,6 - в жидком виде - 0,2
<i>Нормы естественной убыли строительных материалов при хранении</i>							
Нормы естественной убыли в % от хранимой массы	-	0,5	0,78	0,6	0,59	0,9	-

Коммерческие расходы в целях нормирования необходимо группировать по следующим направлениям:

- транспортные услуги и экспедирование грузов;
- аренда складских помещений и транспортных средств;
- рекламные и маркетинговые мероприятия, направленные на увеличение продаж и завоевание рынков сбыта;

- расходы, связанные с упаковкой, складированием и хранением продукции;
- расходы структурных подразделений, занимающиеся коммерческой деятельностью;
- расходы на содержание транспортных средств для доставки продукции;
- страхование имущества;
- таможенные процедуры и комиссионные на экспорт.

Выделение указанных групп расходов на продажу с целью их контроля предполагает необходимость формирования соответствующих норм затрат.

Нормативы *транспортно-экспедиторских услуг* складываются из сумм платежей, установленных в соответствии с заключенными договорами с экспедиторскими организациями и норм времени на погрузку или разгрузку транспорта. Данные нормы утверждены постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 17.10.2000 № 76 [3]. Они устанавливаются в зависимости от отдельных вариантов погрузочно-разгрузочных работ (склад, склад - железнодорожный подвижной состав; склад, склад – автотранспорт и т.д.).

Нормирование затрат по *аренде складских помещений и транспортных средств* основывается на арендных ставках, установленных договором об аренде. Порядок формирования арендной платы определяется ст. 614 Гражданского Кодекса РФ [1].

Рекламные и маркетинговые мероприятия целесообразно нормировать в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Расходы, связанные с упаковкой нормируются с учетом планового выпуска продукции и объемов ее отгрузки. *Затраты по складированию и хранению продукции* параметрируются на основании средних издержек по содержанию складского хозяйства.

Нормы затрат *структурных подразделений, занимающиеся коммерческой деятельностью* определяются на основе штатных окладов сотрудников этих подразделений.

Затраты *на содержание транспортных средств* нормируются исходя из норм расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте, установленных на конкретную модель, марку или модификацию автомобиля. Они утверждены распоряжением Минтранса России от 14 марта 2008 № АМ-23-р [4].

Исходя из ставок страхования указанных в договоре, заключенном со страховой организацией, устанавливаются нормы расходов на *страхование имущества*.

На основе ставок таможенных сборов, приведенных в таможенном законодательстве, определяются нормы расходов на *таможенные процедуры и комиссионные на экспорт*.

В управленческом учете выделяются следующие виды нормативных затрат: идеальные, базовые, достижимые и реальные [7].

Идеальные затраты — затраты, возникающие при максимальном уровне эффективности работы оборудования. В этом случае не допускаются никакие непроизводительные затраты. При существующем уровне производственной мощности предприятия значение идеальных затрат минимальное. Однако на практике эти затраты как правило отсутствуют. Данный вид норм используется руководством предприятия при исследовании непроизводительных потерь.

Базовые нормативы — значения этих нормативов не изменяются с течением времени. Они не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен. Их используют для разработки более точных нормативов. Применение базовых нормативов в процессе управления предприятием позволяет выявить динамику тенденций в себестоимости.

Достижимые нормативы — устанавливаются исходя из нормальных условий функционирования предприятия. Отрицательные отклонения свидетельствуют о снижении уровня эффективности производства и низком качестве управления.

Реальные затраты — возникают при конкретном уровне деятельности с учетом среды функционирования предприятия.

Наряду с планированием расхода ресурсов нормы выполняют еще целый ряд функций, важнейшей из которых является контроль затрат (рисунок 1).

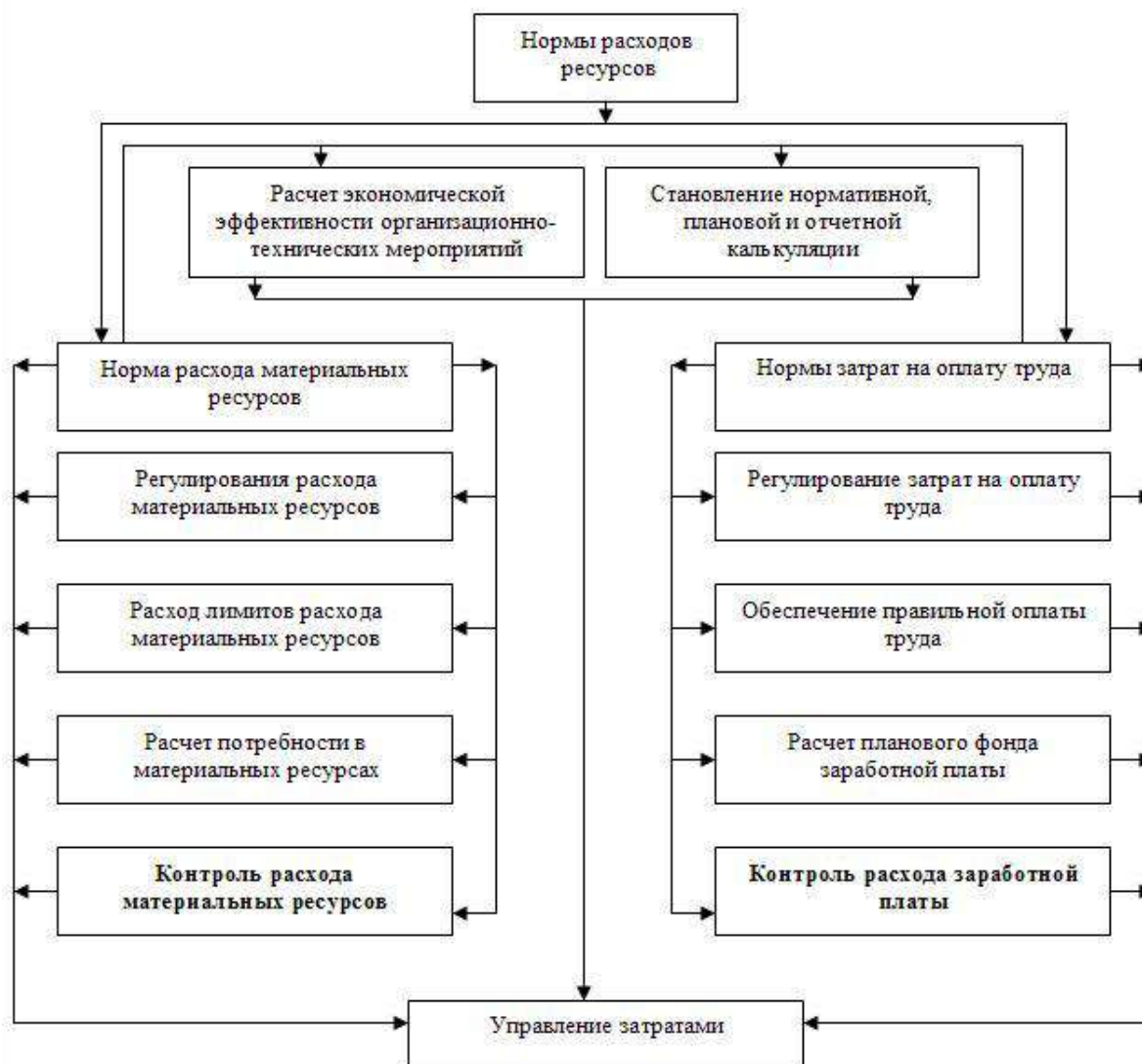


Рисунок 1- Назначение норм затрат в системе управления

Порядок использования норм в каждом конкретном из указанных в рисунке случаев носит индивидуальный характер. Он определяется целью выделения направлений применения норм расхода ресурсов и отношением к их проявлению со стороны руководителей предприятия, регулирующих полноту решения, относящихся к ним задач. Максимальная реализация потенциала нормативной информации служит одной из важнейших предпосылок достижения наиболее высокого уровня эффективности управления затратами, что обуславливает необходимость внедрения в практику работы предприятия передовых приемов управления затратами, основанных на использовании норм. В связи с этим, улучшению нормативной базы учета затрат при проведении работ по совершенствованию управления издержками, должно уделяться первоочередное внимание.

Научно-техническая обоснованность нормативной базы учета затрат определяется прежде всего применяемым на предприятии методом нормирования расхода ресурсов.

Наиболее точными методами установления норм прямых материальных и трудовых затрат считаются опытный и расчетно-аналитический.

Опытный метод позволяет установить норму расхода материала или использования труда по протоколам, фиксирующим количество израсходованного материала и человеко-часов. При этом необходимо, чтобы процесс потребления ресурсов при наблюдениях и замерах максимально соответствовал регламентированным организационно-техническим условиям производства в исследуемом периоде и не допускал необоснованного потребления ресурсов. Затраты материалов и заработной платы определяют в данном случае на основе замеров по результатам опыта (эксперимента), которому предшествует анализ резервов экономии.

Расчетно-аналитический метод по сравнению с предыдущим более прогрессивен. Он предполагает определение норм затрат на основе техни-

ко-экономических расчетов. Тем не менее, он тоже не исключает, если требуются, проведение специальных производственных наблюдений или экспериментов.

Часто применяемый в практике предприятий, в том числе и промышленности строительных материалов, *отчетно-статистический метод* нормирования основывается на отчетных данных о фактическом расходе материалов и заработной платы за прошедший период, которые могут включать разнообразные необоснованные потери. Поэтому он не позволяет правильно выявить размеры отходов и потерь, установить причины их возникновения и провести эффективную работу по их ликвидации или сокращению в будущем.

Соблюдение принципа разнообразия нормативной информации предполагает всестороннее нормирование расхода ресурсов не только относительно непосредственного изготовления продукции, но и применительно к прочим сферам производственно-хозяйственной деятельности, имеющим место на предприятии, благодаря чему, на основе норм, представляется возможным в максимально исчерпывающей форме охватить детализированным контролем и регулированием затрат все выполняемые в нем функции. Однако, проблема абсолютно полного охвата нормированием каждой хозяйственной операции потребления ресурсов по выполняемым на предприятии функциям на сегодняшний день пока еще далека от решения. Причем в первую очередь это касается операций связанных с выполнением таких функций как подготовка производства, поддержание технического уровня и обновление производства, сбыт продукции.

Порядок нормирования затрат по указанным функциям определяется, в настоящее время, методиками разработки норм затрат комплексных расходов (в первую очередь общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

В системе нормирования для общепроизводственных затрат принято рассчитывать нормативные коэффициенты переменных и постоянных общепроизводственных расходов [6].

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов определяется по формуле 1:

$$K_{ОПР(пер)} = \frac{ОПР(пер)_{план}}{N}, \quad (1)$$

где $K_{ОПР(пер)}$ - коэффициент переменных общепроизводственных расходов;

$ОПР(пер)_{план}$ - планируемые переменные общепроизводственные расходы;

N - критерий, например, ожидаемое количество нормативных машино- часов или человеко-часов прямого труда.

Для определения нормативного коэффициента постоянных общепроизводственных расходов используется формула 2:

$$K_{ОПР(пост)} = \frac{ОПР(пост)_{план}}{R}, \quad (2)$$

где $K_{ОПР(пост)}$ - коэффициент постоянных общепроизводственных расходов;

$ОПР(пост)_{план}$ - планируемые постоянные общепроизводственные расходы;

R - среднегодовой уровень производственной мощности производственного подразделения, выраженный в нормо-часах или машино-часов прямого труда.

Данные коэффициенты применяют при расчете нормативной себестоимости продукции с учетом плановых общепроизводственных расходов. В дальнейшем они участвуют в определении отклонений фактических общепроизводственных затрат от их величины, установленной по нормам.

Состояние нормативного хозяйства предприятия во многом зависит от своевременности и полноты его корректировки. Необходимость выполнения этой работы определяется проведением на предприятиях плановых и внеплановых мероприятий по совершенствованию различных сфер его деятельности и стремлением хозяйствующего субъекта к обеспечению в складывающейся внутренней и внешней ситуации наиболее рационального использования вложенных им в производство средств. На предприятиях промышленности строительных материалов указанные обстоятельства в силу динамичного развития отрасли в плане создания новых образцов изделий и технологии их изготовления проявляются наиболее ярко.

Одним из основных условий успешного решения данной задачи служит наличие надлежащей постановки учета изменений норм. Это означает, что он должен охватывать все выполняемые на предприятии функции и осуществлять сплошную регистрацию процесса пересмотра норм расхода ресурсов. Причем, особо важное значение соблюдение принципа исчерпывающего отражения изменений норм имеет для сферы непосредственного изготовления продукции, поскольку именно на нее в промышленности строительных материалов приходится подавляющая часть затрат предприятия, обуславливающая в значительной степени рентабельность его работы.

В качестве документальной основы ведения учета изменений норм расхода ресурсов служат извещения форма, которой показана в таблице 4. Они должны выписываться по каждому организационно-техническому мероприятию, приводящему к изменению норм, не зависимо от их принадлежности к той или иной функции.

Извещения заполняются подразделениями, являющимися инициаторами изменений норм. На предприятиях промышленности строительных материалов к ним относятся планово-экономический отдел, технологический отдел.

Таблица 4 – Извещение №__ об изменении норм расхода ресурсов

Производственно-хозяйственная функция	Код изделия	Код детали	Код операции (работ)			Дата введения изменения	Утвердил	
<i>Непосредственно изготовление продукции</i>	<i>Б.М-200</i>	-	-			<i>1 октября 200_г.</i>	<i>Главный экономист</i>	
1. Материалы								
Наименование материала до и после изменения нормы	Номенклатурный номер	Единица измерения	Нормы расхода			Результаты изменения		Код причины инициатора
			Цена, коп.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	
<i>Щебень рядовой</i>	<i>300345</i>	<i>м3</i>	<i>775,00</i>	<i>0,476</i>	<i>368,90</i>	-	-	<i>001</i>
<i>Щебень рядовой</i>	<i>300345</i>	<i>м3</i>	<i>780,00</i>	<i>0,476</i>	<i>371,28</i>	-	<i>5,00</i>	<i>001</i>
2. Заработная плата								
До изменения			После изменения			Результаты изменения		Код причины инициатора
разряд	Время, ч.	Расценка, руб.	разряд	Время, ч.	Расценка, руб.	Время, ч.	Расценка, руб.	
2	1	51,00	2	1	52,00	1	1,00	

После рассмотрения их целесообразности заинтересованными службами извещения передаются в подразделение предприятия, осуществляющее ведение его нормативного хозяйства, где после проверки и обобщения, содержащихся в них сведений, производится корректировка нормативных карт на изделия и полуфабрикаты.

Новые нормы расхода ресурсов должны вводиться в действие в максимально сжатые сроки. Обычно это делается с первого числа следующего месяца. Однако при необходимости новые нормы могут быть применены сразу же после их утверждения. В этом случае для обеспечения соответствия между новыми нормами и действующими нормативными калькуляциями в бухгалтерском учете при отражении затрат обособленно показываются изменения норм.

Литература

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ) [Электронный ресурс] : (с изм. и доп.). – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. Постановления Правительства РФ от 12.11.2002 №814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей», указанные нормы устанавливаются заинтересованными министерствами и ведомствами [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

3. Межотраслевые нормы времени на погрузку, разгрузку вагонов, автотранспортных средств и складские работы, утвержденные постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 17.10.2000 № 76 [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

4. Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» / Утверждены распоряжением Минтранса России от 14 марта 2008 г. № АМ-23-р [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

5. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: курс-минимум : учеб. пособие / И.Е. Мизиковский. – М. : Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 110 с.

6. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2009. - 279 с.

7. Черных И.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства. / Ресурсы Интернета : <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook081/book/index/index.html?go>