

МАСТЕР-КЛАСС

НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Пикурен Вера,
Внедренческий центр «Раздолье»

Нормативный метод учета затрат пользуется в России довольно большой популярностью. Связано это, скорее всего, с традициями, зародившимися на производственных предприятиях во времена плановой экономики. При этом мало кто использует данный метод в полном объеме, то есть доходит до анализа эффективности деятельности организации.

Нормативный метод калькуляции затрат — методика контроля, основанная на выявлении отклонений фактических затрат от нормативных с целью осуществления дальнейших действий по управлению отклонениями. Ключевой фразой в данном определении является, на мой взгляд, «действия по управлению отклонениями». То есть недостаточно ежемесячно фиксировать постоянное несоответствие фактических затрат плановым, как это иногда встречается даже на современных заводах. Необходимо проводить работу по минимизации отклонений. При этом работа должна быть направлена не только на анализ затратной части, но и на регулярный пересмотр норм.

Для того чтобы нормативный метод работал, необходимо в первую очередь выделить единицу калькуляции затрат. Это может быть не только конкретное изделие, но и, к примеру, заказ покупателя, если по нему можно посчитать нормативные затраты.

Во-вторых, нормативные затраты должны быть представлены с указанием всех ресурсов (в количественном и суммовом выражении), которые потребуются для производства одной единицы продукции. Данная информация необходима для проведения анализа отклонений. При этом сами затраты могут быть рассчитаны как с использованием метода полного поглощения затрат, так и с помощью маржинального.

Под анализом отклонений понимают изучение суммарного отклонения затрат с целью разделить его на ту часть, которая связана с отличиями в объемах использованных ресурсов, и ту,

МАСТЕР-КЛАСС

которая связана с ценой ресурса. Такое разделение необходимо для того, чтобы понять, кто отвечает за данное отклонение: например, за количественное использование ресурсов несет ответственность директор по производству, а за цену материалов — начальник отдела закупок.

Пример 1.

Допустим, нормативы на производство одной единицы продукции составили (табл. 1):

Таблица 1

Статья	Нормативы, руб.	Факт, руб.
Материальные затраты	250	300
Зарплата	150	120
Итого	400	420

Получилось, что продукция по факту стоит на 20 рублей дороже, чем должна. Однако только из одной этой оценки совершенно непонятно, что послужило его причиной: то ли отдел закупок некачественно спрогнозировал цену сырья на рынке, то ли производство допустило большой процент брака при производстве, то ли закупленное сырье оказалось некачественным, и потребовало большего объема использования.

Ответы на эти вопросы и должен дать анализ отклонений, который является частью факторного анализа хозяйственной деятельности.

Виды отклонений

Все отклонения разделяются на благоприятные (обозначаются буквой «Б») и неблагоприятные (обозначаются буквой «Н»). Благоприятные отклонения — это отклонения, которые приводят к тому, что фактическая прибыль оказывается выше бюджетной, неблагоприятные — соответственно, приводят к снижению фактической прибыли по сравнению с бюджетной.

При использовании нормативного метода затрат анализируются отклонения переменных производственных затрат и отклонения постоянных производственных затрат (в случае использования метода полного поглощения затрат).

По переменным производственным затратам производится анализ:

- отклонений по материалам;
- отклонений по зарплате;
- отклонений по прочим переменным накладным расходам.

МАСТЕР-КЛАСС

Отклонения по материалам бывают двух видов:

1. Отклонения по цене материалов. Рассчитываются, как:
фактическое количество использованного материала УМНОЖИТЬ на нормативную цену МИНУС фактическая себестоимость материала.
2. Отклонения по объему использования материалов. Рассчитывается как:
(фактический выпуск УМНОЖИТЬ на нормативный объем использования материалов МИНУС фактический объем использованных материалов) УМНОЖИТЬ на нормативную цену материалов.

Пример 2.

Допустим, что производство одной единицы продукции требуется 5 кг материала по цене 14 руб./кг. Предположим также, что в июле 2012 г. предприятие выпустило 100 ед. продукции и при этом потратило 510 кг материала на сумму 6885 руб.

Рассчитаем отклонения по материальным затратам.

Таблица 2. Отклонения по цене материалов

Должны были потратить:	510 кг x 14 руб. = 7140 руб.
Потратили:	6885 руб.
Отклонение:	7140 руб. — 6885 руб. = 255 руб. (Б)

Таблица 3. Отклонение по объему использования материалов

Должны были потратить:	100ед. x 5 кг = 500 кг
Потратили:	510 кг
Отклонение (кг):	10 кг
Отклонение (руб.):	10 кг x 14 руб. = 140 руб. (Н).

Итоговое отклонение получилось: 255 руб. (Б) + 140 руб. (Н) = 115 (Б) руб.

Проанализировав данные в комплексе, можно сделать вывод: производство потратило материалов сверх нормативов, однако, одной из причин такого увеличения могла стать закупка более дешевых (как это видно из отклонения в цене), и, возможно, менее качественных материалов.

В целом, отклонение получилось благоприятным, так что использование более дешевых материалов в данном случае было оправдано.

МАСТЕР-КЛАСС

Отклонение по зарплате бывают двух видов:

1. Отклонения по ставке оплаты труда. Рассчитывается, как:
оплаченные фактические часы УМНОЖИТЬ на нормативную ставку оплаты труда МИНУС оплаченные фактические часы УМНОЖИТЬ на фактическую ставку оплаты труда.
2. Отклонения по производительности труда. Рассчитывается как:
(фактический выпуск УМНОЖИТЬ на нормативный объем часов на производство МИНУС фактический объем часов на производство) УМНОЖИТЬ на нормативную цену материалов.

Расчет таких отклонений очень похож на расчеты по материалам.

Пример 3.

Добавим к примеру 2 следующую информацию: допустим, что по нормативам на производство одной единицы продукции требуется 2 часа по ставке 25 руб./час.

Фактически в июле было потрачено 210 часов, оплата которых составила 5250 руб. Рассчитаем отклонения:

Таблица 4. Отклонения по ставке

Должны были потратить:	210 час. x 25 руб. = 5250 руб.
Потратили:	5250 руб.
Отклонение:	0

Таблица 5. Отклонение по объему использования материалов

Должны были потратить:	100 ед. x 2 час. = 200 час.
Потратили:	210 час.
Отклонение (час.):	10 час.
Отклонение (руб.):	10 час. x 25 руб. = 250 руб. (Н)

Проанализировав данные, можно сделать вывод, что производственное подразделение потратило на производство продукции больше времени, чем было установлено нормативами. Этот факт требует объяснения со стороны директора по производству.

Отклонение по прочим переменным накладным расходам обычно считается без деления на количественный и ценовой компонент, поскольку очень сложно выделить количественную норму накладных расходов. В литературе часто можно встретить расчет нормы накладных

МАСТЕР-КЛАСС

расходов на нормо-час, но, как мне кажется, анализ такого рода отклонений не несет в себе существенной информационной составляющей.

Суммарное отклонение по прочим переменным накладным расходам рассчитывается как: фактический выпуск УМНОЖИТЬ на ставку накладных расходов на единицу продукции МИНУС фактически понесенные переменные накладные расходы.

Взаимосвязь между различными видами отклонений

Разбиение суммарного отклонения на виды позволяет комплексно анализировать влияние различных управленческих решений на эффективность работы предприятия. Например, если посмотреть на расчетные данные в приведенных выше примерах, то можно проследить взаимосвязанную цепочку:

- отдел закупок приобрел более дешевый материал (благоприятный фактор);
- производству потребовалось больше этого материала, чем предусмотрено нормативами (неблагоприятный фактор);
- рабочим потребовалось больше времени на работу с этим материалом (неблагоприятный фактор).

И если проанализировать решение в комплексе, то его цена составила:

$$225 \text{ руб. (Б)} + 140 \text{ руб. (Н)} + 250 \text{ руб. (Н)} = 165 \text{ руб. (Н)}.$$

То есть, в целом решение закупить более дешевый материал отрицательно сказалось на прибыли предприятия.

Таким образом, проведение факторного анализа отклонений, позволяет оценить эффективность управленческих решений.

Поскольку процесс анализа отклонений при всей своей важности является довольно трудозатратным, то прежде, чем начинать исследования, необходимо учесть ряд факторов:

- **СУЩЕСТВЕННОСТЬ.** Понятно, что на любом производстве всегда есть отклонения от норм. Необходимо определить пороговое значение, в пределах которого отклонения являются допустимыми, и не анализируются;
- **КОНТРОЛИРУЕМОСТЬ.** Тут руководство предприятия может опираться только на свой опыт, поскольку до начала анализа отклонений сложно предсказать, будет ли оно подконтрольно менеджменту, или это неблагоприятный внешний фактор;
- **ТРУДОЗАТРАТЫ НА ИССЛЕДОВАНИЯ.** Если предприятие не имеет качественной ERP-системы, то затраты на исследования отклонений могут быть в разы выше самой суммы отклонений;
- **ПОВТОРЯЕМОСТЬ.** Если одно и то же отклонение повторяется из периода в период, то это является сигналом для его анализа. Возможно, что причина отклонения заключается в неверных нормативах.

МАСТЕР-КЛАСС

Причины отклонений

Понятно, что отклонение фактических затрат от нормативных может быть вызвано множеством факторов, потому что производственный процесс — это сложно организованная система с большим количеством вовлеченных в нее участников. При этом можно выделить следующие группировки факторов и ответственных лиц:

- неэффективность деятельности — фактор, за который несет ответственность менеджмент предприятия;
- неадекватные нормативы — зона ответственности конструкторского отдела;
- ошибки при отражении фактических данных. Этот фактор присутствует всегда, но качественная информационная система должна содержать в себе перекрестные проверки, которые позволяют минимизировать количество ошибок;
- случайные или неконтролируемые факторы.

Нередко в качестве критики нормативного метода учета затрат можно услышать, что данная система противоречит концепции непрерывного совершенствования. Что она создает климат, при котором целью является достижение нормативов, а не максимизация прибыли предприятия.

Однако, как мне кажется, этот метод не содержит в себе ничего, что противоречило бы концепции непрерывного улучшения. Наоборот, установка нормативов является своеобразным внутренним бенчмаркингом. А анализ отклонений, в свою очередь предоставляет менеджменту комплексную информацию по эффективности управленческих решений, а также позволяет определить место возникновения проблем на предприятии.

В статье использованы материалы подготовки к экзамену CIMA P1 «Управление эффективностью операций» (Автор Боб Скарлетт, перевод PwC).