

## УЧЕТ НОРМАТИВНЫХ ЗАТРАТ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2013 Калинина Татьяна Борисовна  
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова  
Email: kalinina.mos@yandex.ru

Раскрывается понятие метода учета нормативных затрат, описывается метод учета нормативных затрат на автотранспортных предприятиях.

*Ключевые слова:* затраты, метод учета нормативных затрат, управленческий учет, отклонение, автотранспортное предприятие.

Независимо от множества объектов учета затраты можно учесть двумя методами - методом учета фактических и нормативных затрат.

*Учет фактических затрат* - это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

*Нормативный метод учета* предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, первый - путем непосредственного учета затрат, второй - через отклонения от норм.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию (работе, услуге) на основе действующих на предприятиях норм и смет.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции (работ, услуг) и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

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

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм<sup>1</sup>.

Нормативный метод учета затрат на производство некоторые экономисты считают аналогом зарубежной системы учета "стандарт-кост" (Standard Costing). Однако даже в названии этих инструментов учета прослеживается неоднозначность понятий "метод" и "система". Методологически термин "система" шире, чем "метод".

Система - это совокупность элементов, находящихся в отношениях и связях между собой и образующих определенную целостность, единство. Метод - способ достижения цели, определенным образом упорядоченная деятельность.

Система "стандарт-кост" для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона "Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы". Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. Это, по мнению Эмерсона, весьма существенный дефект традиционной бухгалтерии. Но есть и еще один, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. "Мы знаем их цену, но не ценность". Эмерсон писал, что «подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Эти предостережения нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их - в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо "предвидеть - значит предупредить"»<sup>2</sup>.

Смысл системы “стандарт-кост” заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.

В таблице представлена сравнительная характеристика нормативного метода учета затрат и системы “стандарт-кост” одного из исследователей<sup>3</sup>.

**Сравнительная характеристика нормативного учета затрат и системы “стандарт-кост”**

<b>Нормативный метод учета затрат</b>	<b>Система "стандарт-кост"</b>
1. Это <i>способ</i> определения фактической производственной себестоимости путем оценки затрат по нормам и нормативам	1. Это <i>система</i> управления себестоимостью с помощью учета затрат по нормам и нормативам
2. Основан на принципах, устанавливающих порядок <i>последовательных действий</i> калькулирования себестоимости	2. Преобладает <i>системный подход</i> : цель, критерии достижения цели, функции, обеспечивающие целенаправленную деятельность, структура, обеспечивающая взаимодействие элементов системы
3. Нормативные затраты - это их <i>планируемый уровень</i>	3. Нормативные затраты - это <i>критерий достижения цели</i> , средство измерения эффективности деятельности
4. Отклонение фактических затрат от нормативных - это способ <i>выявления причин</i> неэффективной работы и наказания виновных	4. Отклонение фактических затрат от нормативных - это <i>средство обратной связи</i> : выявление причин и установление ответственных в пределах их полномочий
5. Управление затратами на производство на основе <i>анализа текущих действий</i>	5. <i>Управление</i> затратами на производство на основе <i>общей цели</i>
6. <i>Определение фактической себестоимости</i> как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм, изменений норм	6. Определение влияния отклонений от норм на <i>финансовый результат</i>

*Нормативные затраты* представляют собой тщательно predeterminedенные реалистичные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции (работ, услуг). Они включают все три элемента производственных затрат - прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы.

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта состоят из шести элементов:

1. Нормативная цена прямых материалов представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен по всем прямым материалам несет агент по закупкам. Он производит все фактические закупки и в конечном итоге несет ответственность за отклонение материальных затрат, вызванное разницей в ценах.

2. Нормативное количество прямых материалов - это оценка ожидаемого количества материалов, которое будет использовано для производства единицы продукта. На нее оказывают влияние инженерные спецификации изделий, качество прямых материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Обычно эти нормативы устанавливаются производственными менеджерами или бухгалтером, ведущим учет затрат, привлекая для

их разработки инженеров, агентов по закупке материалов и машинных операторов.

3. Нормативное рабочее время отражает время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий. Нормо-часы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за разработку этого норматива несут менеджер подразделения и супервизор.

4. Нормативная ставка оплаты труда выражает почасовые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой операции или вида работ. На практике ставки оплаты труда достаточно легко определяются, так как они либо зафиксированы в трудовом контракте, либо устанавливаются самой компанией.

5. Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов находится делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количественное выражение критерия, например, ожидаемое количество машино-часов или человеко-часов прямого труда.

6. Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов находится делением планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производственную мощность, выраженную в норма-часах прямого труда<sup>4</sup>.

Учет нормативных затрат на автотранспортных предприятиях обеспечивает группировку расходов для следующих целей:

- текущий учет расходов на автоперевозку;
- обобщение затрат по центрам ответственности;
- формирование затрат по основному и вспомогательному производству;
- формирование себестоимости автомобильных перевозок по предприятию.

Метод учета нормативных затрат на автотранспортных предприятиях заключается в разработке стандартов, предварительном составлении стандартных калькуляций, управленческом учете фактических затрат и отклонений от стандартов.

Система нормативных затрат используется для оценки деятельности как отдельных подразделений предприятия, так и предприятия в целом. Основными целями внедрения системы "стандарт-кост" являются подготовка финансовой отчетности, бюджетное планирование и контроль, установление цен и ценовая политика, управление затратами.

Для автотранспортных предприятий существуют различные нормативы, установленные законодательством, к которым можно отнести:

- Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте (Р 3112194-0366-03), утвержденные Минтрансом 29 апреля 2003 г. (2-е издание, исправленное и дополненное);
- Нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств, утвержденные Распоряжением Минтранса РФ от 4 апреля 2002 г. № РД 3112199-1085-02;

- Межотраслевые нормативы численности руководителей, специалистов и служащих авто-

транспортных предприятий, утвержденные Постановлением Минтруда СССР от 14 ноября 1991 г. № 76;

- Единые нормы времени на перевозку грузов автомобильным транспортом и сдельные расценки для оплаты труда водителей, утвержденные Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС от 13 марта 1987 г. № 153/6-142;

- Нормы естественной убыли отдельных видов грузов при перевозках автомобильным транспортом, утвержденные Постановлением Госснаба СССР от 2 июня 1986 г. № 63.

Одним из ведущих преимуществ применения системы "стандарт-кост" на автотранспортных предприятиях является экономия при разработке нормативов. Это обусловлено тем фактом, что практически все нормативы разработаны на государственном уровне. При использовании системы "стандарт-кост" дополнительные затраты возникают при установлении индивидуальных нормативов, например, на новые автомобили, для которых нормы расхода топлива еще не установлены. В этом случае предприятие имеет право само устанавливать норму расхода, используя фактические данные о расходе топлива. С другой стороны, установленные на государственном уровне нормативы расхода топлива и смазочных материалов являются обязательными для использования, но при этом они постоянно устаревают, так как на законодательном уровне трудно отследить постоянное обновление автомобильного парка.

На автотранспортных предприятиях к прямым материалам относятся горюче-смазочные материалы, шины, запчасти. На производственных предприятиях закупку материалов осуществляет менеджер по закупкам, на автотранспортных предприятиях горючее может приобретаться различными способами, но чаще всего его приобретают водители. Цена на горючее может варьироваться в зависимости от места его закупки. Поэтому автотранспортным предприятиям выгоднее заключать договоры с организациями, торгующими нефтепродуктами, с целью планирования и более эффективного использования денежных средств.

Нормативные прямые затраты труда исчисляются умножением норма-часов труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. На автотранспортных предприятиях существуют нормативы на выполнение определенных операций,

связанных с перевозкой, загрузкой и разгрузкой грузов. Нормативные ставки оплаты прямого труда могут разрабатываться автотранспортными предприятиями и утверждаться их руководителями. Нормо-часы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин или изменяется квалификация рабочей силы.

Метод учета нормативных затрат на автотранспортных предприятиях предусматривает отдельный учет затрат на производство в пределах действующих норм и отклонений от них. При этом отклонения учитываются таким образом, чтобы можно было установить причины и место их образования. Отклонения от технических норм показывают, как соблюдаются оптимальные транспортные маршруты, технология технического обслуживания и ремонтов, нормы расхода топлива, смазочных и других материалов, запасных частей, трудовых затрат и т.д.

При нормативном методе учета нормы служат основанием для лимитирования материальных и трудовых затрат и, как правило, зависят в основном от пробега автомобилей. На основании действующих норм указываются лимиты расхода в лимитно-заборных ведомостях на отпуск топлива, запасных частей и материалов на автомобиль. На техническое обслуживание и ремонт автомобилей также могут устанавливаться нормативы трудовых и материальных затрат.

При необходимости можно внести изменения в действующие нормы (увеличить или уменьшить), для чего оформляют карту изменения норм.

При оформлении первичной документации на расходование материальных и трудовых ресурсов в ней обязательно должны учитываться нормативные расчеты.

Основным первичным документом на автомобильном транспорте является путевой лист автомобиля, построение которого отвечает требованиям нормативного метода учета затрат на автомобильные перевозки. В путевом листе имеются показатели отклонений от норм расхода топлива (перерасход или экономия), сверхнормативного простоя и пробега автомобиля без груза, что позволяет ежедневно контролировать расход топлива, производительность труда и заработную плату.

Метод учета нормативных затрат на производство характеризуется не только соответствующим

построением первичной документации, но и порядком организации аналитического учета затрат, при котором отдельно отражаются затраты по нормам, изменения норм и отклонения от норм. В автотранспортной организации отрицательные или положительные отклонения чаще всего образуются при расходовании топлива и смазочных материалов и зависят от технической исправности автомобиля, дорожных условий, соблюдения технико-эксплуатационных правил использования подвижного состава и других причин.

Для отражения отклонений от норм в учете выписывается отдельный документ либо оформляется отдельная запись в путевом листе. При каждом отклонении указываются причины и виновники.

К показателям нормативного учета затрат необходимо приобщать данные оперативного учета и экономического анализа технико-эксплуатационных показателей работы парка подвижного состава. Это облегчает разработку комплекса организационно-технических мероприятий, направленных на улучшение экономических показателей и предупреждение негативных явлений в производственном процессе.

Нормы затрат на автотранспортных предприятиях в большинстве случаев превышаются из-за неполадок в организации транспортного процесса, возврата автомобилей с линии по причине некачественного ремонта, невыполнения технико-эксплуатационных показателей и другим причинам. Ежедневный анализ отклонений от норм начальниками автоколонн, механиками, диспетчерами и другими работниками автотранспортного предприятия позволяет ликвидировать большую часть перерасходов более рентабельной работой в последующие дни.

<sup>1</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. 7-е изд., стер. М., 2008. (Высшее финансовое образование). С. 209-217.

<sup>2</sup> Цит. по: Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 220.

<sup>3</sup> Виткалова А.П. Стандарт-Кост - система оперативного управления издержками производства // Вестник Саратовского государственного технического университета. 2008. № 3. С. 146-150.

<sup>4</sup> Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. 6-е изд. М., 2006. С. 182-207.

Поступила в редакцию 05.03.2013 г.