

НОРМАТИВНАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ КАК СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В целях налаживания контроля в системе управления затратами особое значение отводится нормативному методу. В статье раскрывается сущность нормативного метода и особенности его применения в инновационном процессе.

In order to establish control in the management costs of special importance is given to the normative method. The article reveals the noun-ness of a standard method, and especially its application in the innovation process.

Во всем мире нормативный метод рассматривается как наиболее эффективный метод управления затратами и себестоимостью продукции. Эта система широко используется практически всеми производственными предприятиями. Его основной целью является эффективное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства. В системе управления издержками значительная роль отводится учету и контролю затрат на основе нормативных показателей.

Теоретические положения нормативного метода достаточно широко представлены в экономической литературе. В широком смысле нормативный учет затрат - это не только метод контроля, но и рациональная система комплексного управления затратами, представляющая собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля. В ее основе лежат процедуры установления норм затрат, изменений и отклонений от норм по причинам, виновникам и местам возникновения затрат с последующей разработкой и реализацией управленческих решений.

При этом варианте все затраты отражаются на счетах бухгалтерского учета по нормам, а выявленные отклонения накапливаются на счетах или в оперативном порядке, и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.

Таким образом, в наиболее полном классическом виде нормативный метод учета затрат представляет собой не только контроль за формированием затрат, но способ определения фактической себестоимости продукции. Поэтому нормативный метод лучше всего рассматривать как два относительно самостоятельных метода – учета и оперативного контроля затрат на производство и нормативного калькулирования себестоимости продукции. Раздельный подход к рассмотрению нормативного метода способствует более глубокому изучению путей и возможностей его использования и совершен-

ствования как учета затрат на производство, так и калькулирования себестоимости продукции.

Нормативный управленческий учет рассматривается как система нормативного планирования и учета затрат на производство, основанная на нормативном обосновании потребности в ресурсах. Нормативные издержки представляют собой ту величину затрат, которая должна быть понесена при данном уровне развития производства и наиболее эффективном его использовании. В связи с этим, нормативные издержки должны формироваться на ранних стадиях создания продукта, до его производства, охватывая конструкторскую, технологическую и организационную подготовку производства.

Система управления затратами, основанная на нормативном методе, получила название «управление по отклонениям», суть которой заключается в том, что контроль за ходом производства и формированием затрат осуществляется по отклонениям от заранее рассчитанных норм затрат. Такой способ контроля можно определить как управление с обратной связью.

Основная суть управления по отклонениям в том, что исходя из стратегических и тактических целей предприятия, уровня его развития устанавливаются строго заданные параметры, в рамках которых оно должно осуществлять свою хозяйственную деятельность. Отклонения от установленных параметров свидетельствуют о сбоех в управляемом объекте и о проблемах, которые необходимо решить. Они являются объектом внимания руководства различного уровня с целью определения их причин, виновников и соответствующих мер по устранению нежелательных отклонений. Следовательно, объектом управления становятся уже не все хозяйственные процессы, а только те, которые отличаются в допустимых пределах от заранее установленных параметров. Это значительно сокращает затраты управленческого труда, делает его более целенаправленным, позволяет оптимизировать управленческие решения.

Сопоставление фактических данных с нормами и нормативами способствует усилению воздействия управленческого персонала на процесс формирования себестоимости и делает систему контроля за затратами более действенной. Для того, что бы контроль был эффективным, нужно по результатам сопоставления осуществлять корректирующие действия, направляя их таким образом, чтобы фактические выходы соответствовали в будущем планируемым затратам.

Для полного и обоснованного выявления отклонений, прежде всего, необходим анализ нормативной себестоимости продукции. Его цель – научное обоснование расходов с позиции увеличения прибыльности и повышение конкурентоспособности продукции. С этой точки зрения необходимо рассмотреть возможное изменение закупочных цен на материалы, полуфабрикаты по сравнению с прошлым периодом, преимущества новых вложений в оборудование, дать оценку материалоемкости с позиции контроля за ценами на материалы, провести анализ издержек и критериев оценки конкурентоспособности продукции по качеству, цене и др.

Следует заметить, что использование нормативного метода в основном ограничивается производственной деятельностью, однако его можно и целе-

сообразно распространить на управление затратами по всем стадиям жизненного цикла и видам деятельности. Эффективность метода возрастает с расширением учитываемых затрат в областях НИОКР и подготовки производств. Кроме того, внедрение и использование нормативного метода нельзя ограничивать только рамками бухгалтерского учета. Его надо применять и к другим функциям управления – планированию, регулированию, то есть сделать нормативным весь процесс управления.

В этой связи актуальность исследования и применения нормативного метода управления возрастает в условиях рыночных отношений. Принцип управления по отклонениям должен охватить все стадии производственного процесса, включая исследование и разработку новой продукции.

На стадии подготовки производства инновации нормативный принцип управления затратами может найти применение в двух взаимосвязанных процессах. Во-первых, в обосновании себестоимости нового изделия (нормативного планирования издержек). Во-вторых, в учете и контроле затрат на создание и освоение новой продукции.

Суть первого процесса заключается в разработке системы норм, нормативов и предельных параметров, в рамках которых будет протекать текущая производственно-хозяйственная деятельность предприятия, ориентируя разработчиков и производителей на будущую конкуренцию, а не на прошлый опыт. Как уже отмечалось, наличие научно обоснованных норм и нормативов – важнейшее условие применения нормативного метода. Однако практика показывает, что нормативы разрабатываются исходя из существующего уровня производства и прошлого опыта работы, а их уровень не всегда отвечает современным требованиям конкурентоспособности продукции.

В основе системы целевого нормирования и планирования издержек должна лежать ориентированная на рынок концепция управления издержками на единицу продукции, которую следует применять, начиная с этапа разработки продукции. Сущность концепции управления по целевым издержкам заключается в следующем:

- ориентация на рынок потребительских свойств продукта (формирование функций потребления и предпочтения), а также качества, цены, объемов производства и разработка рыночного прототипа;
- увязка желаемых продуктовых потребительских свойств с компонентами (узлами) продукта, реализующими эти функции; также могут быть установлены взаимосвязи функций продукта с услугами, оказываемыми предприятием по этому продукту;
- расчет при помощи ориентированной на конкуренцию «обратной» калькуляции допустимых издержек, обеспечивающих получение целевой нормы прибыли на единицу продукта;
- сопоставление рассчитанных допустимых издержек с фактически сложившимися или прогнозируемыми затратами и определением целевых издержек для продукта в целом, его узлов, деталей и связанных с ним услуг;
- переориентация планирования продуктовых концепций и продуктовых НИОКР на достижение желаемых целевых издержек на основе результатов функционально-стоимостного анализа, анализа накладных расходов;

- утверждение рассчитанных целевых издержек в качестве нового норматива (стандарта).

Управление по целевым издержкам наиболее целесообразно в крупносерийном и массовом производстве, но это не снижает его роли для применения в единичном и мелкосерийном производствах. Главным в использовании метода управления по целевым издержкам будет являться:

1. усиление рыночной ориентации, а именно ориентации на потребителей, конкурентов и поставщиков, при продуктовом планировании внутри отдельных видов деятельности;

2. осуществление постоянного контроля разработчиков продукта с целью ориентировать их на требования потребителей, конкуренцию и снижение издержек в процессе разработки продукта (стоимостный инжиниринг);

3. осуществление своевременного контроля собственного производства, поставщиков и разработчиков на всех ступенях производства в целях достижения заданных параметров новой продукции;

4. принуждение к синхронной разработке и подготовке производства (синхронный инжиниринг) в соединении с планированием производственных мощностей и их загрузки;

5. проведение анализа всех связанных с разработкой, производством, реализацией и утилизацией продукта процессов и их влияния на стоимостные показатели предприятия.

Принципиальное отличие планирования в данной системе управления издержками состоит в том, чтобы не только определить, сколько будет стоить данный продукт, а в том, сколько он должен стоить. Следовательно, при определении обязательных для выполнения нормативных значений издержек, необходимо исходить из рыночных требований на продукцию. В рамках данной системы с учетом запросов потенциальных потребителей задаются основные параметры изделия. Исходя из возможной рыночной цены на него, а также запланированной нормы прибыли, рассчитываются целевые издержки, как разница между ценой и прибылью. Целевые издержки по продукту должны быть детализированы для каждого подразделения предприятия - от разработчиков изделия и до производственных цехов и участков, включая, отделы снабжения и сбыта. Данная ситуация предполагает тесное сотрудничество всех подразделений предприятия, начиная с этапа разработки продукта. Руководители подразделений должны обеспечить оптимальную структуру и заданную величину издержек для планового выпуска продукции. Поэтому учет издержек по целевым нормам позволяет оптимизировать организацию процесса производства в целом.

Содержание управления издержками на основе целевых норм при изготовлении новой продукции предопределяет выполнение ряда необходимых процедур:

1. анализ рынка (объем и тенденции развития рынка, характер конкуренции, требования к параметрам товара и т.п.);

2. прогнозирование возможных цен и объемов продаж с учетом действий конкурентов;

3. определение нормы прибыли по данному виду продукции, рассчитан-

ной на базе желаемой величины товарооборота или прироста капитала;

4. нахождение допустимой (предельной), с точки зрения рыночных условий, величины издержек по методу «цена – норма прибыли» (существующие на предприятии технические и технологические возможности производства в расчет не принимаются);

5. исчисление плановых издержек на изготовление единицы продукции в зависимости от существующих на предприятии технологий и специфики производства (прогнозируемые издержки); величина прогнозируемых затрат, как правило, превышает значение предельных (лимитных) затрат с точки зрения рынка издержек, а разница между ними будет характеризовать резерв снижения издержек;

6. определение целевых норм затрат, согласованные с руководителями подразделений организации и обязательные для исполнения. Задача заключается в том, чтобы добиться снижения плановых (прогнозируемых) затрат сначала до уровня целевых, а затем и до уровня предельных затрат. Для реализации поставленной задачи на предприятии необходимо разработать и провести комплекс мероприятий по рационализации и снижению издержек, затрагивающий как само изделие, так и условия его производства. После проведения цикла мероприятий по снижению издержек, целевые издержки на продукцию должны совпадать с предельной величиной затрат. В противном случае цикл мероприятий по снижению издержек следует повторить. Целевые издержки можно рассчитывать как совокупные, то есть по полной себестоимости, так и по прямым затратам. В первом случае необходимо оценить характер и соотношение снижения издержек для прямых и накладных издержек. Во втором случае для покрытия накладных расходов норму прибыли (нормативную долю покрытия постоянных затрат) нужно увеличить. Исключаемые из расчетов виды издержек требуется контролировать отдельно;

7. разбиение совокупных целевых издержек по составляющим полезности продукта. При этом учитываются и различные виды услуг, связанные с предложением данного продукта на рынке. Например, служба сервиса, условия платежа, предоставление гарантии, доставка и установка и др. По каждой составляющей какого-либо продукта сравнивают относящиеся к ней затраты и получаемый эффект. На основе сопоставления издержек по данному изделию и выгоды от использования осуществляется целенаправленный анализ экономической эффективности затрат. Если затраты превышают эффект, то разрабатываются мероприятия по снижению издержек, либо повышению эффекта;

8. определение нормативных издержек по каждой составляющей продукта, что позволяет интегрировать управление издержками на базе целевых норм в систему оперативного производственного учета посредством установления плановых затрат по каждой стадии изготовления продукции;

9. проведение предварительного контроля издержек на каждой стадии. В рамках такого контроля все мероприятия, влияющие на величину издержек производства, предварительно оцениваются с точки зрения возможности соблюдения целевых норм. Для этого необходим анализ факторов, влияющих на величину издержек, в частности, данные об изменении издержек производства в зависимости от использования различных видов материалов, обо-

рудования, способов изготовления продукта. Результаты такого анализа имеют особое значение при разбиении целевых издержек по составляющим продукта;

10. процесс текущего управления и контроля издержек не должен прекращаться и на последующих стадиях. В ходе текущего управления осуществляется сравнение нормативных и фактических показателей по отдельным подразделениям предприятия, оценка распределения издержек по различным стадиям ЖЦ продукта для выявления резерва снижения издержек и контроля эффективности мероприятий по рационализации производства. Этот этап для процесса создания и освоения нового изделия выделен и рассмотрен ниже как самостоятельный процесс нормативного контроля затрат.

Основные проблемы, которые возникают при использовании системы учета издержек на основе целевых норм, связаны с высокой степенью неопределенности ввиду большого срока планирования. Период с момента разработки продукта до выведения его на рынок может включать несколько лет. Используемые в расчете целевых издержек методы и получаемые результаты сопровождаются риском значительной погрешности. Однако это не является специфическим недостатком данной системы. Подобные трудности и недостатки возникают при использовании любых инструментов стратегического планирования.

Другим относительно самостоятельным направлением применения нормативного метода является управление затратами на разработку нового продукта. В области планирования и учета нормативные затраты целесообразно представить нормативными и плановыми калькуляционными себестоимости единицы продукции, работ и услуг, а также в виде бюджетов затрат по центрам затрат и ответственности.

Нормативные калькуляции, составленные на базе действующих на начало отчетного периода норм затрат, отражают достигнутый уровень затрат и могут быть использованы для различных целей. Они применяются для определения фактической себестоимости готовой продукции, составления бюджетов, осуществления контроля за рациональностью расходования ресурсов, оценки брака и незавершенного производства. По нормативным калькуляциям осуществляется контроль за динамикой снижения уровня норм по цехам, производствам, отдельным видам продукции, статьям расходов, проводится сравнительный анализ себестоимости одинаковых изделий, изготовленных на разных предприятиях. С их помощью выявляются те виды деятельности, уровень которых не соответствует плану, что служит предупреждением ответственным лицам о необходимости принятия решений. Они необходимы для налаживания контроля за формированием затрат по центрам ответственности и оценке эффективности деятельности управляющих.

Нормативные калькуляции составляются по соответствующим статьям расходов. Во всех производствах обязательным является нормирование прямых затрат – сырья, материалов, полуфабрикатов, заработной платы. Производственные накладные расходы могут включаться в нормативные калькуляции изделий на основе расчета нормативных ставок, а могут и не включаться, в зависимости от того, какой порядок учета и калькулирования применяется

на предприятии: по полной или по сокращенной (прямой) себестоимости. Существующие тенденции в развитии учета затрат показывают, что нормативные калькуляции на изделия или на отдельные их элементы составляются в основном на основе норм прямых затрат и переменных накладных расходов, а косвенные постоянные затраты учитываются и контролируются только по местам затрат. Косвенные расходы целесообразно планировать и контролировать по центрам ответственности бюджетным способом.

Установление нормативов прямых затрат и составление на их основе нормативных калькуляций затрат на исследования и разработки нового изделия имеют некоторые особенности по сравнению с серийным производством. Эти особенности вызваны единичным и уникальным характером деятельности и спецификой объекта нормирования.

На стадии исследований и разработок производство носит единичный, часто уникальный характер. В качестве объекта учета затрат на этой стадии выступает заказ в виде проекта, который в принципе связан с разработкой конкретного изделия. Однако затраты осуществляются не на само изделие, а на процессы, связанные с разработкой документации, оснастки и другими работами, направленными на подготовку изделия к серийному производству, то есть существует множество других объектов. Исключение составляет опытное производство. Каждое разрабатываемое изделие проходит ряд последовательно осуществляемых операций, работ. Поэтому первичными объектами учета и планирования (нормирования) затрат должны выступать не изделия (проект) в целом, а отдельные повторяющиеся операции, работы и их комплексы по созданию и освоению продукции. Многие работы в процессе разработки нового изделия носят уникальный характер и не повторяются. Кроме того, некоторые процессы, работы могут носить непредвиденный характер, поэтому их нормирование затруднено. В этом случае необходимо прибегать к разработке укрупненных нормативов на вид работ. В качестве таких объектов целесообразно использовать типовые этапы процесса исследования и разработки – НИР, ОКР, технологическую подготовку, опытное производство и другие, а затем нормативы детализируются внутри этапов по отдельным работам.

Система калькулирования по нормативным издержкам в условиях единичного производства, где производится продукция разных видов, может применяться только к общим процессам и работам. Эти этапы являются общими практически для всех разработок. В этом случае затраты на исследования и разработки будет представлять собой свод отдельных калькуляций этапов, подэтапов проектирования, составленных по прямым материальным и трудовым затратам. Калькуляции расходов на процесс создания и освоение новой продукции, составленные только в разрезе видов работ, не могут быть использованы в системе нормативного учета.

Таким образом, нормативные издержки могут быть разработаны для повторяющихся процессов, а нормативные издержки в целом на процесс создания и освоение определяются путем простого комбинирования нормативных издержек по процессам, необходимым для создания этого продукта. Контроль за нормативными затратами также необходимо вести по этапам, цен-

трам ответственности, а не только по изделию в целом. Для этого требуется, чтобы по центрам ответственности определялись нормативные издержки.

Процесс формирования затрат на проект осуществляется поэтапно. Решения, принятые на одном этапе, могут повлиять на затраты последующего этапа. Например, более тщательная проработка изделия на этапе научно-исследовательских работ может привести к существенному снижению затрат на этапе ОКР и подготовки производства. Кроме того, процесс разработки осуществляется, как правило, последовательно проходя все стадии, и каждая стадия может занимать относительно длительный период времени, за который могут произойти изменения в условиях производства, техническом и организационном уровне предприятия. Следовательно, планирование затрат должно быть также поэтапное. Организация, составляя плановую калькуляцию затрат на проект в целом, не должна жестко нормировать величину затрат на отдельные этапы, ибо неизбежно появится необходимость вносить коррективы в принятые нормативы по мере выполнения отдельных этапов. Следовательно, затраты на отдельные виды работ в общей сумме затрат на проект должны носить предварительный характер. Суть контроля за расходованием средств на создание и освоение новой продукции будет состоять в том, чтобы оперативно выявлять отклонения по отдельным видам затрат и принимать решения по корректировке планов на будущие периоды и проводить мероприятия по перераспределению средств. Причем совокупные затраты на проект не должны превышать величины затрат, установленных по плану, ибо в этом случае существует риск замораживания работ по проекту из-за недостатка средств или недополучения прибыли.

Важной проблемой организации нормативного метода управления является повышение качества нормативной базы. Качество нормирования на всех стадиях производства требует совершенствования, особенно на стадии подготовки производства нового изделия. Значительное количество норм устанавливается на основе методов аналогий, опытно-статистических, которые не отличаются высокой точностью. В этой связи необходима разработка методов определения качества нормативно-справочной информации. О качестве нормативов можно судить по тому, как они отражают тенденции будущего развития.

Качество нормативной базы будет определяться разработкой системы внесения изменений и периодического пересмотра норм и нормативов. Действующие нормы отражают фактически достигнутый организационно-технический уровень производства. Внедрение в производство результатов научно-технического прогресса вызывают необходимость пересмотра действующих норм на основе разработки системы их изменения.

Пересмотр установленных норм затрат важен не только на стадии производства уже освоенной продукции, но в процессе разработки нового изделия. Это вызывает необходимость постоянного пересмотра ранее установленных норм.

Для планирования снижения себестоимости продукции и анализа факто-

ров, влияющих на величину себестоимости, необходимо разработать номенклатуру причин, вызвавших изменение норм. Все факторы, влияющие на изменение норм в инновационном процессе, могут быть сгруппированы по следующим группам:

- технико-экономические особенности разрабатываемого продукта;
- научно-технический уровень сферы исследования и разработок;
- результаты предыдущих этапов;
- прочие факторы, направленные на снижение издержек.

Первая группа факторов связана с изменением характеристик разрабатываемого продукта. Известно, что затраты на разработку зависят от сложности конструкции, наличия новых оригинальных элементов и др. Следовательно, изменение параметров изделия по сравнению с установленными может привести к изменению норм затрат на отдельные виды работ.

Вторая группа факторов отражает достижения научно-технического уровня сферы исследований и разработок. Внедрение новых видов оборудования, процессов снижают затраты на научные разработки, повышают производительность труда, делают труд менее сложным и более производительным, тем самым снижается уровень затрат.

Существенные изменения в издержках могут быть вызваны результатами предыдущих этапов разработки. Например, более качественная проработка изделия на этапе научных исследований может снизить затраты на разработку, создания опытного образца.

Центральной проблемой управления по отклонениям является совершенствование методики выявления отклонений от заданных параметров функционирования управляемого объекта. Информация об отклонениях свидетельствует, о происходящих изменениях, не предусмотренных в производственном процессе. Она представляет собой наиболее существенные, с точки зрения контроля и оперативного анализа, сведения, выделяет из общего потока основные показатели и факторы, оказывающие наибольшее влияние на результаты работы предприятия, снижает трудоемкость и повышает оперативность и целенаправленность принятия оптимальных управленческих решений. Данные о выявленных отклонениях служат не только для разработки мер по предупреждению возникновения их в будущем, но и позволяют глубоко раскрыть картину формирования себестоимости научно-технической продукции и изделий, способствуют совершенствованию оперативного контроля затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

Исследование организации учета отклонений на предприятиях показывает, что учет отклонений имеет существенные недостатки, среди которых можно выделить основные:

- учет отклонений от норм затрат осуществляют в целом по изделию или по группе изделий. В Типовых указаниях по применению нормативного метода сказано, что учет отклонений следует вести по конкретным видам продукции или однородным группам. Однако в этом случае перерасходы и экономия по отдельным операциям взаимно погашают друг друга. Кроме того,

следует вести учет отклонений и по факторам производства. Обобщенный результат не способствует контролю затрат, анализу причин отклонений, а также поиску резервов снижения затрат;

- отклонения выявляются раз в месяц, что приводит к потере действенности учета отклонений. В результате невозможно принимать оперативные меры по предотвращению перерасходов;

- большая часть отклонений устанавливается расчетным путем, и лишь незначительная их часть документируется на операции в процессе потребления материалов или их замены. Незначительный удельный вес документированных отклонений снижает качество нормативного метода и его ценность для руководства, контроля производства и принятия управленческих решений.

Для налаживания учета отклонений в инновационном процессе важно установить, где и как учитывать отклонения и для каких целей. Нормативными документами по нормативному учету и калькулированию затрат рекомендуется устанавливать отклонения от норм по изделиям. Такой порядок учета скорее необходим для калькулирования продукции, чем для целей контроля за затратами. Разработка изделия представляет длительный процесс, следовательно, учет отклонений только по изделию не позволит оперативно управлять затратами. Такой учет целесообразно организовать и по центрам ответственности. Это позволит не только повысить оперативность выявления отклонений и их анализ, но и установить персональную ответственность за их возникновение. Непременным условием учета отклонений должно быть документальное их оформление. По моменту возникновения отклонения подразделяются на полученные до возникновения хозяйственной операции, в момент возникновения операции, после осуществления операции. Отклонения, полученные до возникновения хозяйственной операции, позволяют более надежно и однозначно определить причины их возникновения и виновников. Предварительный контроль за расходом ресурсов необходимо организовать путем анализа результатов выполнения отдельных этапов с последующей корректировкой и уточнением планов по этапам. Предварительное, своевременное внесение необходимых изменений в плановые калькуляции позволяет не допустить возникновения части отклонений, тем самым отделив их от отклонений, вызванных нерациональным использованием ресурсов.

Информация об отклонениях, полученных в момент осуществления хозяйственной операции, приближена к ситуации их возникновения и позволяет обеспечить её полноту и достоверность. Основным способом, фиксирующим отклонение от норм в момент совершения хозяйственной операции, является сигнальное документирование. Этот метод применяется в тех случаях, когда отпуск материалов в производство совпадает по времени с их фактическим расходованием. Сигнальным документом оформляется сверхлимитный отпуск материалов в производство. В этом случае достаточно легко устанавливается причина отклонений. Целесообразность такого расхода подтверждается подписью руководителя. Этот документ информирует ответственного лица о возможных перерасходах.

Чаще всего отклонения получают по окончании операции расчетным путем, сопоставляя фактический расход с установленной нормой. В этом случае отклонения должны быть зафиксированы в первичных документах. В организациях при выпуске инновационной продукции первичным документом для учета отклонений может служить индивидуальное задание на выполнение работы, требования на отпуск материалов и др.

Все многообразие возникающих отклонений следует группировать по различным признакам: по моменту выявления, причинам и местам возникновения, статьям затрат и другим возможным направлениям, необходимым для управления. Для оперативного учета отклонений и осуществления их анализа необходимо разработать номенклатуру причин и виновников отклонений, установить порядок выявления отклонений, адресность получателей информации, перечень отделов, ответственных за правильность и своевременность выдачи информации.

Выявить отклонения еще недостаточно – необходимо их оценить. Оценить отклонение, значит, определить влияние его последствий на процесс производства в данных производственных условиях – расход ресурсов, как по стоимости, так и в натуральном выражении, результаты производства. Ведущая роль в решении этой задачи отводится первичному учету, контролю и анализу.

Данные первичного учета, контроля и анализа являются исходной предпосылкой для формирования первичных факторов, влияющих на тот или иной показатель. Для управления важно иметь не только обобщенное представление о ходе производства и его результатах, но и решать конкретные проблемы производства, выявлять факторы, связанные с деятельностью определенных центров ответственности, по которым можно управлять процессом производства и его эффективностью.

Следует отметить, что значительное количество сигнальных документов составляется по отклонениям, порожденным какой-либо первичной причиной, вызвавшей ряд отклонений. Поэтому целесообразно все отклонения подразделить на причины, порождающие отклонения (первопричину), и причины, являющиеся следствием. Кроме того, необходимо выделить отклонения, причины которых не установлены, так как с точки зрения управления они не представляют информационной ценности. Точная и достоверная методика идентификации сложившейся хозяйственной ситуации является чрезвычайно важной для всей системы нормативного метода учета затрат на производство.

Взаимосвязь отдельных статей затрат на производство продукции приводит к тому, что отклонения по одной статье могут привести к отклонениям по другим статьям затрат. Важно установить максимальное количество связей между статьями затрат на производство. Например, замена материала может привести к изменению не только суммы расхода материалов, но и величины заработной платы, отчислений от неё, количества брака и других расходов. Поэтому определение конкретных связей между изменяющимися элементами позволит определять суммарное отклонение.

Необходимо также решить вопрос о детализации информации об отклонениях и их критической величины, добиться максимальной аналитической информации об отклонениях по всем местам выполнения операций. Это позволит принимать решения по снижению отрицательного совокупного воздействия на величину затрат, выбирать альтернативные решения по исправлению хозяйственной ситуации.

Первостепенное значение для оптимального формирования информации об отклонениях от технически обоснованных норм и их анализа имеет определение номенклатуры отклонений т.е. все причины отклонений необходимо группировать по различным признакам, характерным для каждого этапа и стадий воспроизводственного процесса.

Таким образом, признано целесообразным использование в инновационном процессе элементов метода нормативного учета. Использование нормативного метода учета в инновационном процессе отличается от применения его в промышленном производстве. Эти отличия вызваны спецификой научного труда, невозможностью детального нормирования затрат, вследствие не повторяемости и уникальности работ по каждому проекту. Поэтому система нормативного метода, в целях оценки рациональности расходования средств, может быть использована на основе применения плановых затрат по этапам проектирования. В оперативном управлении, применительно к отдельным повторяющимся работам и операциям, могут быть разработаны нормативы. Учет отклонений рассматривается в системе оперативного учета, а не на счетах. Поэтому система нормативного учета в инновационной деятельности используется как метод оперативного контроля, а не только как метод калькулирования.

Список использованных источников

1. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: Пер. с англ./ Под ред. Табалиной С.А. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006.
2. Приказ Министерства промышленности Республики Беларусь от 31.12.2010 № 881 (ред. от 31.12.2010) «Об утверждении методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь».
3. Типовые Указания по Применению Нормативного Метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) (Утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР От 24.01.1983 N 12) (По состоянию на 7 Октября 2006 года)
4. В.Л. Пархоменко, Е.А. Плетухина. Бюджетирование как инструмент повышения качества управления инновационной деятельностью машиностроительного предприятия. // вопросы современной науки и практики №1(32). Университет им. В.И. Вернадского. 2011.
5. В.Е. Сапёлкин. Бюджетирование как метод управления инновационной деятельностью предприятия/ Материалы международного форума «Инновационные технологии и системы»: Минск: ГУ «БелИСА», 2006. (Интернет ресурс <http://belisa.org.by>)