

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»

Керимов В.Э., к.э.н., доцент,
Селиванов П.В., ассистент, Крятов М.С., аспирант

Московский университет потребительской кооперации

1. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ»

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система учета «Стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе «Стандарт-кост» встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В то время сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости. Г. Эмерсон же предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «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 предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может через учет получить информацию о состоянии производительности. Производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует вес смысла работы предприятия, ибо работать напряженно - значит прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно - значит прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением « $З_{ф}/З_{с}$ », т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение $З_{с} < З_{ф}$, или стандартные за-

траты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ($З_{ф} - З_{с}$), тем выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта - **все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.**

Следует отметить, что сторонники научного менеджмента не рассматривали стандарты как инструмент контроля за финансовыми издержками. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 году разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себестоимости в помощь производству» (1918 г.) не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации «Стандарт-кост».

Идея «Стандарт-кост» у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

- все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
- отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Ч. Гаррисон по сравнению с Г. Эмерсоном допускал случаи, когда $З_{с} \geq З_{ф}$, что расширяло возможности использования стандартов в учете.

Со временем своего возникновения система учета «Стандарт-кост» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин «Стандарт-кост» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции, или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции или оказания услуг, а слово «кост» - это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции. Таким образом, «Стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции - для контроля накладных расходов.

Система «Стандарт-кост» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;

- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Система учета «Стандарт-кост» может быть представлена при помощи следующей схемы:

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п.1 - п.2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п.3 - п.4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система «Стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью, либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент раз-

работки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Возникшие же отклонения определяют следующим образом (табл. 1).

При необходимости (например, при отражении отклонений с подразделением по причинам) каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета.

Главное в «Стандарт-косте» - контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение «Стандарт-коста» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем, этой системе присущи свои недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

Таблица 1
РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ОТ НОРМ ЗАТРАТ ПРИ СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) * количество купленного материала

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
2	По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) * нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) * фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) * фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) * нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) * фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) * нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль

В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «Стандарт-кост» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА

В теорию отечественного учета система «Стандарт-кост» вошла в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Ч. Гаррисона «Стандарт-кост». В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста Т. Дауни «Стандарт-кост в системном учете» рассматривался упрощенный вариант этой системы, излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т.е. предлагалась система учета производственных затрат, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих. Предлагаемая им система учета предусматривала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Ч. Гаррисоном.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «Стандарт-кост» у нас в стране. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г.Либерман, М.Х.Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат.

Отечественная система нормативного учета производства предполагает соблюдение следующих принципов:

- 1) составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии на начало месяца - норм и смет;
- 2) ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- 3) документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- 4) установление причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия;
- 5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Следовательно, важнейшими элементами нормативного учета являются: калькулирование нормативной себестоимости; учет изменений норм; учет отклонений от норм; исчисление фактической себестоимости продукции (работ).

Калькулирование нормативной себестоимости. Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Основой калькулирования нормативной себестоимости является создание нормативной базы, представляющей комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса.

Необходимым условием внедрения нормативного учета является организация нормативного хозяйства, которое включает классификацию норм, их кодирование и

использование в повседневной работе по планированию, учету, контролю и анализу. Для организации нормативно-хозяйства производственного предприятия необходимо хорошо знать технологию и организацию производства выпускаемой продукции, техническую и технологическую документацию, технические условия и ГОСТы, в которых фиксируются нормы затрат. Правильно организованное нормативное хозяйство способствует повышению технологического и организационного уровня хозяйственного звена, изысканию резервов увеличения объема производства, росту производительности труда, снижению себестоимости продукции, росту рентабельности и прибыли. Единая классификация норм должна обеспечивать возможность сопоставления и анализа результатов наблюдений с целью выявления резервов и устранения недостатков.

Нормы находятся в постоянном движении: одни нормы аннулируются и исключаются, другие вводятся вновь, третьи изменяются. Все эти изменения должны своевременно отражаться в нормативной документации и доводиться до соответствующих инстанций.

Калькуляции нормативной себестоимости составляются на основании нормативной базы и используются для оценки выпуска продукции за месяц по цехам и предприятию в целом, оценки брака продукции и остатков незавершенного производства. Кроме того, сопоставление нормативной себестоимости с плановой позволяет судить о степени достижения установленных заданий по себестоимости.

В отраслях и производствах, где изменения норм бывают незначительными, вместо нормативной используется плановая себестоимость.

Учет изменений норм. Нормативная себестоимость продукции представляет собой расчетную величину, устанавливаемую исходя из действующих норм расхода отдельных элементов затрат. Однако она будет соответствовать своему назначению только в том случае, если в нормативной калькуляции и технической документации будут одни и те же нормы. Поэтому своевременное внесение всех изменений норм как в техническую, так и в нормативную документацию имеет важное значение для правильного функционирования нормативного учета затрат производства.

Контроль за изменением норм должен осуществляться теми службами, на которые возложена обязанность их составления (расчета). Всякое изменение норм обязательно подлежит утверждению главным инженером (руководителем предприятия или его заместителем).

Систематическое изменение действующих норм на предприятиях происходит в результате проведения мероприятий по ускорению научно-технического прогресса, предложений рационализаторов и изобретателей, улучшения организации производства, повышения квалификации работников, что приводит к замене используемых материалов, сокращению норм расходов, снижению трудоемкости изготовления изделий.

По мере осуществления мероприятия по плану научно-технического прогресса или организационного мероприятия производится инженерно-экономический расчет нормы расхода материалов или нормы времени на технологическую операцию. После утверждения новых норм соответствующие службы выписывают извещения об изменениях норм, которые передаются в цехи, отдел материально-технического снабжения и планово-

экономический отдел. В извещениях указываются норма до и после изменения, основание изменения и его причина, с какого числа норма вводится в действие. Нормы времени и расценки, по которым производится оплата труда рабочих, до их введения согласовываются с комитетом профсоюза. Если нормы изменяются по значительному числу операций, то выписывается ведомость изменения норм.

Обычно новые нормы вводятся в действие с начала очередного месяца. Однако это правило не должно быть формальным: если имеются основания снизить норму затрат, а до конца месяца еще далеко, целесообразно внести изменения и в середине месяца.

Все извещения об изменениях норм подлежат регистрации в планово-экономическом отделе (бюро нормативного хозяйства) по отделам и службам, которые их оформили, что необходимо для контроля за полнотой поступления извещений и последующей правильной оценки величины этих изменений.

На основании извещений вносятся изменения в карты нормативной калькуляции. При этом отражение изменений производится в заранее предусмотренных для этого графах действующих карт, а не путем исправления прежних норм.

Для расчета и анализа экономической эффективности проведенных организационно-технических мероприятий и оценки их результатов в планово-экономическом отделе должен вестись оперативный учет изменений норм по мероприятиям, причинам, исполнителям. Для этого целесообразно применять специальные карты учета изменений норм на отдельные виды продукции и изделия, а также ведомости учета выполнения плана организационно-технических мероприятий.

Учет отклонений от норм. Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм. Такой подход позволяет не только организовать достоверный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и систематически анализировать отклонения от норм для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости.

Отклонениями являются перерасход или экономия при сравнении фактических затрат с установленными нормами использования сырья и материалов в производстве и оплаты труда, а также всякого рода доплаты, вызванные организационно-техническими неполадками. К ним же относятся и отклонения от смет расходов по обслуживанию производства и управления.

Учет отклонений от норм является наиболее сложным в организации и ведении нормативного учета затрат производства. Для учета отклонений на всех этапах, стадиях и фазах производства от момента выявления и регистрации до включения в себестоимость калькуляционной единицы продукции необходимо решить ряд методических и организационных вопросов, к которым относятся: отбор учетных номенклатур (мест, видов, причин отклонения) и их классификация; организация первичного учета (документирования) отклонений; текущий учет отклонений; суммирование отклонений по центрам учета затрат (группировки, перегруппировки, своды); расчет доли отклонений в себестоимости калькуляционной единицы.

По степени полноты выполнения и оформления документами отклонения от норм подразделяются на документированные и недокументированные.

К документированным относятся отклонения, выявленные по данным первичной сигнальной документации до начала процесса производства или по ходу его осуществления, а также определяемые расчетным путем (до начала процесса производства или сразу же после окончания процесса производства или отчетного периода). При этом период, за который выявляются отклонения расчетным путем, должен быть предельно минимальным (вплоть до смены).

К недокументированным относятся отклонения, представляющие собой разницу между общей суммой отклонений от норм затрат (определяемой как разница между фактическими затратами и затратами по нормам) и документированной их частью. Обычно они являются результатом неточности расчета документированных отклонений, недостатков в организации отпуска и замены сырья и материалов, не заактированного и скрытого брака, различного рода приписок, недостач, потерь, порчи полуфабрикатов и продукции, применения неодинаковых оценок в нормативных калькуляциях и текущем бухгалтерском учете, неточности определения остатков незавершенного производства и его оценки.

Значительный размер недокументированных отклонений свидетельствует о наличии недостатков в организации производства, а также в учете отклонений от норм затрат в процессе производства.

По своему содержанию отклонения от норм подразделяются на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения представляют собой перерасход по себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством.

Положительные отклонения являются результатом проведения мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии по себестоимости продукции.

Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными из-за различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции.

Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции.

Исчисление фактической себестоимости продукции (работ) в условиях нормативного учета производства осуществляется на основании данных сводного учета затрат, который ведется по статьям по объектам учета, переделам, цехам и предприятию в целом с подразделением расходов по норме, изменениям норм и отклонениям от норм.

Учет сводов затрат производится на основе учета элементов затрат на носителях учетно-экономической информации (первичных документах, машинных носителях). Построение учета сводов затрат зависит от специфических особенностей того или иного предприятия, прежде всего от характера технологии и организации производства, количества хозяйственных подразделений, их внутрипроизводственной организационной структуры. Кроме того, оказывает влияние учет движения сырья и материалов в производстве (полуфабрикатов собственной выработки), наличие и виды вспомогательных производств, и ряд других факторов. В совокупности все эти факторы определяют количество направлений и уровней сводов.

Сводный учет затрат на производство при нормативном учете ведут обычно в специальных ведомостях, отрываемых для определенного вида или группы однородных изделий. Кроме того, затраты по статьям показываются в ведомости с подразделением на затраты по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

На производственных предприятиях, ведущих нормативный учет, предусматривается отклонения от норм и изменения норм распределять между товарным выпуском и остатками незавершенного производства. Для этого определяются индексы отклонений от норм и изменений норм к нормативной сумме остатков незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц по каждой статье. При стабильных остатках незавершенного производства отклонения от норм рекомендуется списывать на себестоимость товарного выпуска. Периодически (1 раз в пятидневку, декаду), по цехам и участкам (бригадам) должны составляться сводки (отчеты) об отклонениях расхода сырья, материалов, полуфабрикатов, заработной платы. В них указываются причины и виновники (инициаторы) отклонений.

На предприятиях приказом руководителя устанавливаются адресаты, которым направляются рапорты (сводки, отчеты) для рассмотрения и принятия управленческих решений (разработки мероприятий или принятия мер административного характера и т. д.) и определения сроков представления информации об отклонениях на различных уровнях руководства.

В отчетной калькуляции себестоимости продукции материальные затраты должны быть расшифрованы. Для этого в дополнение к ведомости сводного учета затрат на производство по статьям калькуляции составляется аналогичная ведомость по материальным затратам. В ней, кроме денежной оценки, по каждой калькуляционной группе показывается количество материалов в соответствующих единицах измерения.

Данные обеих ведомостей представляют фактическую себестоимость выпущенной продукции, расчлененную на соответствующие слагаемые. В отличие от других методов, при нормативном учете фактическая себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма затрат по норме, отклонений от норм и изменений норм по следующей формуле:

$$Сф = Сн \pm Он \pm Ин$$

3. СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ» И ОТЕЧЕСТВЕННОГО НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА

Системы учета «Стандарт-кост» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют и свои особенности.

Обе системы учета подразумевают наличие строгого нормирования всех затрат. На основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат составляются нормативные калькуляции, причем калькуляции эти составляются до начала отчетного периода.

Для эффективного функционирования обеих систем учета необходимо вести отдельный учет и осуществлять четкий контроль за затратами. Разграничение

произведенных затрат в пределах норм и по отклонениям от них необходимо организовывать по местам их возникновения и в разрезе центров ответственности.

Система нормативного учета, как и система учета «стандарт-кост», требует систематического обобщения и анализа возникающих отклонений. Это производится для оперативного вмешательства, а не только в конце года, с целью устранения негативных явлений в производственном процессе и управлении затратами, принятия мер для их предотвращения в будущем. Многие полагают, что под негативными явлениями подразумевается лишь превышение фактических расходов над установленными нормами. Однако это не всегда так. Нормы не возникают ниоткуда, они научно разрабатываются и имеют твердое обоснование. Например, нормы расхода сырья и материалов при производстве продукции соответствуют всем требованиям технологического процесса, и отклонение (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) от норм невозможно без нарушения технологии производства. Если же в процессе изготовления продукции допускается нарушение технологии, то это неизбежно влечет за собой снижение качества готовой продукции. Таким образом, экономия фактических затрат, по сравнению с нормативными затратами, только на первый взгляд является благоприятным фактом. Здесь необходимо помнить, что нормы, а, следовательно, и отклонения от них, могут устанавливаться на различные элементы затрат различные - только количественные, только ценовые (суммовые), а могут быть и количественно-суммовые.

Как уже отмечалось, обе системы похожи, но не являются идентичными. Перечислим основные различия.

В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «Стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «Стандарт-кост» применяются месяцами и даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является то, что при использовании системы учета «Стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Нормативный метод учета предполагает затраты в пределах норм, а также и отклонения от норм списывать на счета учета производственных затрат. Напомним, что отклонения в стоимости приобретаемых материалов предварительно отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на этом счете разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, по фактической себестоимости приобретения (заго-

товления) и учетными ценами списываются на счета учета производственных затрат.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг отражается в кредите счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости определяется на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» путем сопоставления его дебетового и кредитового оборотов. Выявленные таким образом отклонения списываются в дальнейшем на счет 90 «Продажи».

Таким образом, при нормативном методе учета затрат суммы в пределах норм и суммы отклонений от норм собираются на одних и тех же счетах.

Отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

4. СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ В СИСТЕМЕ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ»

Систему учета «Стандарт - кост» предприятие имеет возможность организовать в соответствии с выбранной учетной политикой. Новый план счетов бухгалтерского учета позволяет применять несколько схем учета затрат на производство.

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный. Однако в зависимости от способа учета выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг каждая из указанных схем может быть осуществлена в двух вариантах: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без использования этого счета. Таким образом, можно говорить о принципиальной возможности использования четырех вариантов построения учета затрат на производство.

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака – со счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при

данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Традиционный вариант учета получил в новом плане счетов дальнейшее развитие. В системный учет введена специальная синтетическая позиция, позволяющая контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства. Речь идет о счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Согласно инструкции по применению плана счетов этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Следует сразу же оговориться, что применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не является обязательным. Он используется «по желанию» или по мере необходимости. Основное условие включения его в схему синтетического учета — наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции (стандарт-кост, нормативный учет).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по обычной схеме, рассмотренной выше. Однако в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной (плановой) себестоимости, отражается по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Сданные заказчиком работы и оказанные услуги регистрируются по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В результате на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может быть экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, или перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой). Сумма отклонения переносится со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи»: экономия сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», а перерасход списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Таким образом, ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, и сальдо на отчетную

дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации. В целях управления в конкретной организации могут потребоваться иные аспекты группировки информации на данном счете.

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем. Как мы отмечали, условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанный вариант, так же как и традиционная схема учета затрат на производство, может быть реализован с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При этом записи в части учета условно-переменных расходов делаются по аналогии с описанными выше.

5. ПРОБЛЕМЫ АДАПТАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ» К ОТЕЧЕСТВЕННОЙ УЧЕТНОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ

Экономика России не стоит на месте, она динамично развивается, претерпевая изменения. Вместе с изменениями в области экономики меняется и отечественная система бухгалтерского учета. Она реформируется, ориентируясь на международные стандарты финансовой отчетности и требования современной рыночной экономики.

Положением по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации» предприятиям предоставляется право самостоятельно определять способы ведения бухгалтерского учета (пункт 8) и методы оценки отдельных видов имущества и обязательств (пункт 5). В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости (пункт 8). Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости (пункт 64).

В соответствии с действующими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, производственные организации могут вести синтетический учет материалов на счете 10 «Материалы» двумя способами:

- по фактической себестоимости;
- по учетным ценам.

В качестве учетных цен предприятия могут использовать нормативную или плановую себестоимость приобретения материалов, средние покупные цены и др.

При первом способе на счете 10 отражаются все фактические расходы по приобретению и заготовлению материалов. При втором способе организации дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Применение того или иного способа определяется предприятием самостоятельно и указывается в его учетной политике.

В случае ведения синтетического учета материалов по нормативной себестоимости, при получении поступивших в организацию расчетных документов поставщиков, независимо от момента фактического поступления материальных ценностей, делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Оприходование фактически поступивших в организацию материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по нормативной себестоимости.

Отклонения в стоимости приобретаемых материально - производственных запасов предварительно отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в корреспонденции по дебету или кредиту со счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Фактический расход материалов в производство отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10 «Материалы» по нормативной себестоимости. В конце месяца накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» суммы разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) также в дебет счетов учета производственных затрат. В результате этого на счетах учета затрат расход материалов отражается по фактической себестоимости. Кроме того, на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» на конец месяца остается сальдо, приходящееся на остаток материалов на складе, не переданных в производство. В бухгалтерском же балансе, в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (пункт 58), стоимость материалов показывается по их фактической себестоимости, т.е. остатки по счетам 10 и 16 отражаются одной строкой.

Производственные предприятия в случае организации синтетического учета готовой продукции по нормативной себестоимости, в соответствии с действующим Планом счетов (31 октября 2000 года № 94н) могут применять счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Организации имеют право применять данный синтетический счет лишь в случае наличия и использования в практической деятельности нормативной себестоимости продукции. Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Организации используют этот счет при необходимости.

В течение отчетного периода предприятия выпускают из производства и приходуют готовую продукцию по нормативной (плановой) себестоимости. В бухгалтерском учете это отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По окончании отчетного месяца на счете 20 «Основное производство» выявляется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, которая списывается с кредита этого счета в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Таким образом, на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» информация о выпущенной из производства готовой продукции формируется в двух оценках: по дебету - фактическая производственная себестоимость, а по кредиту - нормативная (плановая) себестоимость.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. При этом сумма превышения фактической себестоимости над нормативной (плановой) списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90

«Продажи» дополнительной записью. Превышение же нормативной (плановой) себестоимости над фактической, т.е. экономия, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и остатка на начало следующего месяца не имеет.

Необходимо отметить, что использование в практике работы отечественных производственных предприятий категории нормативной себестоимости в целом приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к международно принятой системе учета «Стандарт-кост». Вместе с тем, использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в учетной практике, на наш взгляд, имеет как положительные, так и отрицательные стороны. Положительным является то, что при применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям списываются непосредственно на счет 90 «Продажи». Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть готовой продукции в течение отчетного периода реализована не полностью и в конце месяца имеется ее остаток на складе, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными. Это связано с тем, что отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной

(плановой) себестоимости, относящиеся к остаткам готовой продукции на складе, списываются на реализацию продукции в течение отчетного периода.

На наш взгляд, отражение материальных и производственных запасов в балансе предприятия в разных оценках отрицательно влияет на организацию системы учета «Стандарт-кост». С одной стороны, запасы готовой продукции и товары отгруженные в балансе отражаются по нормативной себестоимости, а с другой стороны, запасы материалов и незавершенное производство показываются по фактической себестоимости.

В этих условиях считаем целесообразным в плане счетов предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактических затрат от нормативных. Например, для учета отклонений по прямой оплате труда применять счет 17, по общепроизводственным расходам – 18, по общехозяйственным расходам – 19 и так далее. В этом случае имелась бы возможность выявленные отклонения списывать напрямую на финансовые результаты деятельности, а не на производство. Следовательно, отпала бы необходимость в применении счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», поскольку себестоимость продукции изначально формировалась бы на счете 20 «Основное производство» по нормативной себестоимости. Это, в свою очередь, приблизило бы отечественную систему нормативного учета к системе учета «Стандарт-кост».

Керимов Вагиф Эльдарович

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ» Керимов В.Э., к.э.н., доцент, Селиванов П.В., ассистент, Крятов М.С., аспирант 18

[1. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ»](#) 18

[2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА](#) 20

[3. СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ» И ОТЕЧЕСТВЕННОГО НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА](#) 22

[4. СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ В СИСТЕМЕ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ»](#) 23

[5. ПРОБЛЕМЫ АДАПТАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЕТА «СТАНДАРТ-КОСТ» К ОТЕЧЕСТВЕННОЙ УЧЕТНОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ](#) 25