

## 2.3. НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И СТАНДАРТ-КОСТ КАК ПЕРСПЕКТИВНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Волотовская О.С., к.э.н., доцент,  
кафедра экономики предприятия,  
природопользования и учетных систем

*Российский государственный  
гидрометеорологический университет,  
г. Санкт-Петербург*

В статье рассмотрены этапы возникновения и основные разделы управленческого учета. Особое внимание уделяется детальному анализу систем нормативного учета и стандарт-кост. Приведены практические примеры применения этих систем при организации управленческого учета и управлении себестоимостью. Большое внимание уделяется сравнению этих двух систем.

Бухгалтерский учет за время своего существования накопил большое количество инструментов, способных анализировать «больные места» хозяйственной деятельности, прогнозировать дальнейшие пути развития экономического субъекта, а также выбирать оптимальные решения для ведения бизнеса. Аналитическое направление в бухгалтерском учете начало развиваться в первой трети XX в., когда отдельное учетное направление под названием «управленческий учет» выделилось из общей системы бухгалтерского учета.

Старт управленческого учета в начале прошлого столетия явление не случайное, этому способствовало сразу несколько причин. Во-первых, это давление общества на бизнес, а именно усиление рабочего движения и требование социальных выплат и гарантий как со стороны работников, так и со стороны государства. Это способствовало разделению учета на финансовый и управленческий. Финансовый учет обслуживает интересы внешних пользователей, а управленческих – внутренних. Поэтому наличие управленческого учета давало возможность увести часть бизнеса в тень и сохранить коммерческую тайну. Поэтому первая причина возникновения управленческого учета не слишком лицеприятна, но такова жизнь.

Вторая причина была связана с усилением глобальной конкуренции, а следовательно, с повысившимися требованиями к управлению компании. Теперь требовалось работать над снижением издержек, уметь выстраивать наиболее оптимальные производственные программы в рыночной конкурентной среде, мотивировать персонал на выполнение производственных задач, строить тактические и стратегические планы.

Таким образом выделилось два основных аналитических направления в управленческом учете: это нормативный учет или стандарт-кост и **CVP**-анализ, в основе которого лежит модель соотношения за-

трат выручки и прибыли, а также калькуляция себестоимости по переменным расходам, иногда эту систему называют также директ-костинг. Необходимо отметить, что обе эти методики актуальны и на сегодняшний день, поскольку и сегодня очень остро стоит проблема снижения издержек, а также оптимального ведения бизнеса в конкурентной среде, принимая во внимание спрос и предложение.

Исторически первой возникла методика нормативного учета, или стандарт-кост. Система стандарт-кост была разработана в начале XX в. Г. Эмерсоном и впервые описана им в книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет существенный недостаток, в ней фиксируется уже свершившиеся факты хозяйственной деятельности, т.е. она фиксирует положение вещей «как есть» и вообще не принимает во внимание «как должно быть» [6].

По мнению Эмерсона, «подлинная цель учета состоит в том, что бы увеличить число и интенсивность предостережений» [6]. Учет должен быть обращен в будущее. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть проконтролирован еще до его реального начала. Идеи Эмерсона продолжил Д.Ч. Гаррисон в своей работе «Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости». Основные идеи, сформулированные Д. Ч. Гаррисоном:

- все фактические расходы должны быть соотнесены в учете с нормативными;
- должны быть выявлены не только отклонения от норм, но и их причины [3].

Бурное развитие советской промышленности в 1930-е гг. вызвало к жизни интерес к передовым методам учета. Книга Гаррисона «Стандарт-кост» была переведена на русский язык и опубликована в СССР в 1933 г. В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение данного метода учета и разработал на его основе нормативный учет.

В литературе приводится ряд отличий между системами нормативного учета и стандарт-кост [1], однако, на наш взгляд, вариаций как систем нормативного учета так и систем стандарт-кост настолько много, что выделить отличия между ними достаточно сложно. По нашему мнению, можно говорить о нормативном учете как об одном из вариантов системы стандарт-кост.

При организации нормативного учета на каждый вид выпускаемой продукции составляется нормативная калькуляция, исходя из технологически обоснованных норм использования ресурсов, таких как сырье, материалы, количество рабочего времени в человеко-часах и машино-часах, необходимых для изготовления единицы выпускаемой продукции (работ, услуг).

Норма – это заранее установленное количество ресурсов в натуральном или стоимостном выражении, необходимых для производства единицы выпускаемой продукции.

Норма это образец или стандарт, на который следует ориентироваться при организации работы хозяйствующего субъекта [2]. Разработка норм может производиться на основании тщательного анализа технологического процесса, т.е. разрабатываться так называемые технически обоснованные нормы.

Они устанавливаются в соответствии с технической документацией, технологическими картами, проектами и т.д. Нормы могут устанавливаться также по уже достигнутым ранее производственным результатам.

При составлении нормативных калькуляций встает вопрос определения цены за единицу ресурса. Чаще используют нормативные или плановые цены. Они, как правило, устанавливаются на основании цен, сложившихся в течение прошлых отчетных или иных временных периодов. Более достоверные расчеты получаются при использовании текущих рыночных или прогнозируемых цен, но этот подход гораздо более трудоемок.

Нормативные калькуляции имеют многоцелевое значение. Они применяются для контроля выполнения норм, анализа отклонений от норм, оценки готовой продукции, незавершенного производства. Отдельная область применений нормативных калькуляций – разработка бюджетов и планов. Без нормативных калькуляций невозможно осуществить процедуру бюджетирования и планирования.

Кроме того, упоминаемый ранее все направления **СVP**-анализа также имеют в основе нормативные калькуляции. Показатели нормативной себестоимости используются при планировании производственно-сбытовой программы. Одновременно нормативная себестоимость является инструментом контроля, отражающим успешность реализации плана.

Для составления нормативных калькуляций необходимо исследовать производственный процесс и разработать технологические карты, содержащие данные о необходимых (или минимальных) количествах ресурсов для изготовления единицы продукта [4].

На основании этих данных определяются прямые материальные и прямые трудовые затраты на единицу продукции.

Нормативные затраты прямых материалов **НЗпм** будут равны:

$$НЗпм = \text{СУММ} (\text{Цнми} \times \text{Кнми}).$$

Нормативные затраты прямого труда **НЗпр** будут равны:

$$НЗпр = \text{СУММ} (\text{Тни} \times \text{СТни}).$$

Помимо прямых материальных и прямых трудовых затрат рассчитывается нормативное значение переменных и постоянных общепроизводственных расходов.

В системе стандарт-кост учет ведется таким образом, что все текущие затраты подразделяются на расход по нормам и отклонения от норм. Расход по нормам образует нормативную себестоимость продукции. Фактическая себестоимость определяется суммированием расходов по нормам и отклонений. В отечественной практике нормативного учета на бухгалтерских счетах отражается как нормативная, так и фактическая себестоимость, и путем их сопоставления выявляются отклонения от норм.

Современная российская учетная практика позволяет отражать нормативную и фактическую себестоимость, а также выявлять их отклонения в системе финансового учета. В действующем плане счетов предусмотрен счет 40 «Выпуск продукции»,

который предназначен для учета отклонений от норм. При выпуске продукции из производства она оценивается по нормативной себестоимости и составляется бухгалтерская проводка:

**Д 43 «Готовая продукция»**  
**К 40 «Выпуск продукции».**

В конце месяца, после списания общепроизводственных (в ряде случаев и общехозяйственных) расходов, оценке остатков незавершенного производства и др. оценивается фактическая себестоимость готовой продукции и составляется бухгалтерская запись:

**Д 40 «Выпуск продукции»**  
**К 20 «Основное производство».**

Данный метод соответствует отечественной практике применения нормативного учета и дает возможность сопоставить между собой нормативные и фактические затраты, выявить и проанализировать отклонения, однако не дает возможность организовать учет затрат таким образом, чтобы напрямую отражать на счетах расход по нормам и отклонения от норм.

Поэтому многие авторы считают более предпочтительной систему стандарт-кост. Но отечественный учет не предусматривает возможность переложения этой системы на счета бухгалтерского учета. В нашем Плана счетов отсутствуют счета, предназначенные для учета затрат сверх установленных норм. Поэтому ряд авторов предлагает для учета отклонений вводить специальный счет 16 «Отклонения», и тогда учет будет организован таким образом, что на счете 20 «Основное производство» будут отражаться расходы по нормам, а на счете 16 «Отклонения» расходы сверх норм и фактическая себестоимость будет определяться как сумма (разность между оборотами по счетам 20 «Основное производство» и 16 «Отклонения»).

Таким образом, основное преимущество как нормативного учета, так и стандарт-кост, состоит в том, что он дает возможность анализировать размеры и причины отклонения от норм и принимать на основе такого анализа управленческие решения.

Отклонения необходимо анализировать в соответствии со статьями затрат, которые одинаковы при составлении фактической и нормативной калькуляций.

Перечень статей затрат может различаться в зависимости от отрасли промышленного производства, от особенности технологического процесса. Можно привести примерный стандартный перечень статей затрат:

- основные материалы;
- основная заработная плата (прямые трудовые затраты);
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (переменные общехозяйственные расходы);
- прочие общепроизводственные расходы (постоянные общехозяйственные расходы).

Разберем методику факторного анализа отклонений на конкретном примере.

Предприятие производит продукцию **А**. Среднегодовая мощность предприятия – 4 000 ед. продукции **А**. Необходимо проанализировать отклонения по основным статьям затрат. Данные о нормативных затратах приведены в табл. 1.

Таблица 1

**НОРМАТИВНЫЕ ЗАТРАТЫ  
ЗА ИССЛЕДУЕМЫЙ ПЕРИОД**

Показатель	Нормативное количество, усл. ед.	Нормативные ставки	Нормативные затраты на единицу прод.	Нормативные затраты на весь выпуск
Основной материал С	5 кг	10 руб.	50	200 000
Прямые трудозатраты	3 час	10 руб.	30	120 000
Переменные ОПР (К перн)	–	2,5 руб. на 1 ч труда	7,5	30 000
Постоянные ОПР	–	2 руб. (24 000 / (4 000 × 3))	6	24 000
ИТОГО	–	–	93,5	–

В течение исследуемого года фактический выпуск продукции составил 3 800 ед. Данные о фактических затратах предприятия приведены в табл. 2.

Таблица 2

**ФАКТИЧЕСКИЕ ЗАТРАТЫ  
ЗА ИССЛЕДУЕМЫЙ ПЕРИОД**

Показатель	Фактическое количество, усл. ед.	Фактические ставки	Фактические затраты на единицу продукции	Фактические затраты на весь выпуск
Основной материал С	6,32	10,2	64,464	244 963
Прямые трудозатраты	3,1	10,1	31,31	118 978
Переменные ОПР (К перн)	х	4,84 (57 000 / (3,1 × 3 800))	15	57 000
Постоянные ОПР	х	2,04 (24 000 / (3,1 × 3 800))	6,32	24 000
ИТОГО	–	–	117,094	–

*Первое.* Рассчитаем отклонения прямых материальных затрат и проанализируем степень влияния каждого из факторов. Определим отклонения фактических материальных затрат от нормативных, абсолютный размер отклонений **ОМ** на весь выпуск будет равен:

$$ОМ = ФМ - НМ = Кф \times Цф - Кн \times Цн,$$

где **ОМ** – отклонение материальных расходов;  
**ФМ** – фактические материальные расходы;  
**НМ** – нормативные материальные расходы;  
**Кф** – количество израсходованных материалов фактическое;

**Кн** – количество материалов нормативное;

**Цф** – цены на материалы фактические;

**Цн** – цены на материалы нормативные.

$$ОМ = 244963 - 200\ 000 = 44963, \text{ на } 1 \text{ ед. продукции} - 14,47.$$

Скорректируем абсолютный размер отклонений на фактический выпуск продукции. Нормативные затраты сырья из расчета фактического выпуска 3 800 ед. продукции вместо планируемого 4 000 ед. со-

ставят  $50 \times 3\ 800 = 190\ 000$ , таким образом размер отклонений материальных затрат в расчете на весь выпуск продукции, скорректированный на фактический объем, составит:

$$ОМ = 244\ 986 - 200\ 000 \times 3\ 800 / 4\ 000 = = 244\ 986 - 190\ 000 = 54\ 963.$$

Определим отклонения по факторам. Сначала проанализируем влияние ценового фактора:

$$ОМц = Кф \times (Цф - Цн) = 6,32 \times \times (10,2 - 10) = 1,264.$$

Определим влияние количественного фактора:

$$ОМк = Цн \times (Кф - Кн) = 10 \times (6,32 - 5) = 13,2.$$

Таким образом, совокупное отклонение на единицу продукции составит:

$$ОМ = ОМц + ОМк = 1,264 + 13,2 = 14,464.$$

Определим размер отклонений, исходя из фактического выпуска продукции:

$$14,464 \times 3\ 800 = 54\ 963.$$

Таким образом, отклонения в сумме 4 803 руб. ( $1,264 \times 3\ 800$ ) были вызваны изменением цены на материалы, а 50 160 руб. ( $13,2 \times 3\ 800$ ) – перерасходом материальных ресурсов.

*Второе.* Расчет отклонений прямых трудовых затрат. Абсолютное отклонение прямых трудовых затрат определяем по формуле:

$$ОТ = ЗТф - ЗТн = Тф \times СТф - Тн \times СТн,$$

где **ЗТф** – затраты труда фактические;

**ЗТн** – затраты труда нормативные;

**Тф** – количество рабочего времени фактическое;

**Тн** – количество рабочего времени нормативное;

**СТф** – трудовая ставка фактическая;

**СТн** – трудовая ставка нормативная.

$$ОТ = 118\ 978 - 120\ 000 = -1022.$$

По результатам расчетов получается кажущаяся экономия трудовых затрат. Однако в данном случае нет реальной экономии, потому что данные расчеты не скорректированы на фактический размер выпуска. Необходимо провести корректировку.

$$ОТ = 118\ 978 - 120\ 000 \times 3\ 800 / 4\ 000 = = 118\ 978 - 114\ 000 = 4\ 978.$$

Теперь данные расчеты соответствуют действительности, и мы имеем реальный перерасход трудовых затрат на 4 978 руб.

При расчете отклонений трудовых затрат на единицу продукции получим:

$$ОТ = 31,31 - 30 = 1,31.$$

Проведем факторный анализ данных отклонений. Сначала исследует влияние изменения трудовой ставки на общий размер отклонений:

$$ОТст = (СТф - СТн) \times Тф;$$

$$ОТст = (10,1 - 10) \times 3,1 = 0,31.$$

Далее исследуем влияние изменения количества рабочего времени:

$$ОТт = (Тф - Тн) \times СТн;$$

$$ОТт = (3,1 - 3,0) \times 10 = 1;$$

$$ОТ = ОТст + ОТт = 0,31 + 1 = 1,31 \text{ на } 1 \text{ ед. продукции};$$

$$ОТ = 0,31 \times 3\ 800 + 1 \times 3\ 800 = = 1\ 178 + 3\ 800 = 4\ 978.$$

Суммарное влияние двух факторов дает общее значение отклонений. Таким образом изменение трудовой ставки вызывает отклонение затрат на сумму 1 178 руб., а изменение количества рабочего времени на единицу продукции – 3 800 руб.

Далее следует провести расчет отклонений общепроизводственных переменных расходов:

- нормативные прямые трудозатраты на 1 ед. продукции – 3 чел-ч;
- нормативные переменные затраты *Кперн* на 1 ч прямых трудозатрат – 2,5 руб.;
- нормальная производственная мощность составляет: **4000 ед. × 3 ч/час = 12 000.**

Фактическая производственная мощность составляет: **3 800 ед × 3,1 = 11 780.**

Фактические переменные *ОПР* – 57 000. Нормативные переменные *ОПР* – 30 000, абсолютное отклонение переменных *ОПР* составило **57 000 – 30 000 = 27 000.** Скорректируем это отклонение на фактический выпуск продукции. Нормативное значение переменных *ОПР*:

$$ОПР_{перн} = K_{перн} \times Tн \times Qн,$$

где *Кперн* – коэффициент общепроизводственных переменных расходов;

*Tн* – нормативные трудозатраты;

*Qн* – количество нормативное.

$$30\ 000 = 2,5 \times 3 \times 4\ 000,$$

где **2,5 – K перн; 3 – Tн; 4 000 – Qн.**

Рассчитаем нормативное значение переменных *ОПР* при объеме выпуска (*Q*) 3 800:

$$ОПР_{перн} = 2,5 \times 3 \times 3\ 800 = 28\ 500.$$

Таким образом, скорректированное отклонение переменных общепроизводственных расходов на весь выпуск составит:

$$ООПР_{пер} = 57\ 000 - 28\ 500 = 28\ 500, \text{ на 1 ед. продукции} - 7,5.$$

Проведем факторный анализ отклонений. Сначала определим влияние фактора прямых трудозатрат:

$$ООПР_{перт} = 2,5 \times (3,1 - 3) = 0,25.$$

Определим влияние второго фактора *Кпер*:

$$ООПР_{перк} = 3,1 (4,84 - 2,5) = 7,25.$$

Общая сумма отклонений переменных *ОПР* на 1 ед. продукции составит:

$$ООПР_{пер} = ООПР_{перт} + ООПР_{перк} = 7,25 + 0,25 = 7,5.$$

Таким образом, общая сумма отклонения переменных общепроизводственных расходов **7,5 × 3 800 = 28 500** распадается на сумму отклонения в результате превышения фактического времени обработки над нормативным – **0,25 × 3 800 = 950 руб.** и на сумму отклонений в результате превышения бюджета переменных общепроизводственных расходов: **7,25 × 3 800 = 27 550.**

*Третье.* Следующим этапом рассчитываем отклонения постоянных общепроизводственных расходов аналогично переменным.

Фактические постоянные *ОПР* – 24 000 руб.

Нормативные постоянные *ОПР* – 24 000, абсолютное отклонение их составило **24 000 – 24 000 = 0.** Скорректируем данный расчет на фактический выпуск продукции:

$$ООПР_{пост} = 24\ 000 - 24\ 000 \times 3\ 800 / 4\ 000 = 24\ 000 - 22\ 800 = 1\ 200.$$

Таким образом, реальный перерасход постоянных *ОПР* на весь выпуск продукции составил 1 200 руб., на единицу продукции – 0,32 руб. (разница 16 руб. (**0,32 × 3 800 = 1 216**) образуется в результате приблизительного значения суммы фактических *ОПР* 24 000 руб., приведенных в табл. 3).

Проведем факторный анализ отклонений. Сначала определим влияние фактора прямых трудозатрат:

$$ООПР_{пост} = 2 \times (3,1 - 3) = 0,2.$$

Определим влияние второго фактора *Кпос*:

$$ООПР_{поск} = 3,1 (2,04 - 2) = 0,12.$$

Общая сумма отклонений постоянных *ОПР* на 1 ед. продукции составит:

$$ООПР_{пос} = ООПР_{пост} + ООПР_{поск} = 0,2 + 0,12 = 0,32.$$

Таким образом, общая сумма отклонения постоянных общепроизводственных расходов **0,32 × 3 800 = 1 216** распадается на сумму отклонения в результате превышения фактического времени обработки над нормативным – **0,2 × 3 800 = 760 руб.** и на сумму отклонений в результате превышения бюджета постоянных общепроизводственных расходов: **0,12 × 3 800 = 456 руб.**

*Четвертое.* Определим общее отклонение себестоимости производимой продукции, подытожим причины, которыми оно вызвано, и произведем записи на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 3

**ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ОТ НОРМАТИВНОЙ**

Руб.			
Причины отклонений	Сумма отклонений на весь выпуск	Сумма отклонений на ед. продукции	Сумма влияния каждого фактора
Отклонения в стоимости основных материалов	54 963	14,47	<b>ОИц</b> 1,27
			<b>ОМк</b> 13,2
Отклонения трудовых затрат	4 978	1,31	<b>ОТсм</b> 0,31
			<b>ОТм</b> 1
Отклонения переменных ОПР	28 500	7,5	<b>ООПРперт</b> 0,25
			<b>ООПРперк</b> 7,25
Отклонения постоянных ОПР	1 200	0,32	<b>ООПРпост</b> 0,2;
			<b>ООПРпоск</b> 0,12
Итого на 1 ед. продукции	x	23,6	23,6
Итого на весь выпуск	89 641	23,6 × 3 800 = 89 680	89680

Общая сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной на единицу продукции составила **117,1 – 93,5 = 23,6 руб.** Результаты факторного анализа причин приведем в табл. 4.

Отразим эти хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета первым способом с использованием счета **40 «Выпуск продукции».**

Таблица 4

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Примечание
1	Накладные-требования. Переданы материалы в производство для изготовления продукции	20 / Основные материалы	10	244 963	Данная проводка делается на всю сумму фактически переданных материалов (табл. 2, стр. 1)
2	Расчетная ведомость. Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20 / Прямые трудозатраты	70	118 978	Данная проводка делается на всю сумму фактически начисленной заработной платы (табл. 2, стр. 2)
3	Ведомости начисления амортизации. Акты выполненных работ и т.д. Начислены переменные общепроизводственные расходы	20 / Переменные ОПР	25 / Переменные ОПР	57 000	Табл. 2, стр. 3
4	Расчетные ведомости, ведомости начисления амортизации и т.д. Начислены постоянные общепроизводственные расходы	20 / Постоянные ОПР	25 / Постоянные ОПР	24 000	Табл. 2, стр. 4
5	Ведомости. Сдана на склад готовая продукция по нормативной себестоимости	43	40 / Основные материалы	190 000	Табл. 1 стр. 1 × 3 800 / 4 000
		43	40 / Прямые трудозатраты	114 000	Табл. 1 стр. 2 × 3 800 / 4000
		43	40 / Переменные ОПР	28 500	Табл. 1 стр. 3 × 3 800 / 4 000
		43	40 / Постоянные ОПР	22 800	Табл. 1 стр. 4 × 3 800 / 4 000
6	Справка бухгалтерии. Списана фактическая себестоимость выпущенной продукции	40 / Основные материалы	20 / Основные материалы	244 963	Табл. 2 стр. 1
		40 / Прямые трудозатраты	20 / Прямые трудозатраты	118 978	Табл. 2 стр. 2
		40 / Переменные ОПР	20 / Переменные ОПР	57 000	Табл. 2 стр. 3
		40 / Постоянные ОПР	20 / Постоянные ОПР	24 000	Табл. 2 стр. 4
7	Списаны отклонения на финансовый результат	90	40 / Основные материалы	54 963	Табл. 3 стр. 1
		90	40 / Прямые трудозатраты	4 978	Табл. 3 стр. 2
		90	40 / Переменные ОПР	28 500	Табл. 3 стр. 3
		90	40 / Постоянные ОПР	1 200	Табл. 3 стр. 4
Итого		-	-	-	-

Таблица 5

РЕГИСТР ПО СЧЕТУ 40 «ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ»

Наименование статьи затрат	Дебет	Кредит
Основные материалы	244 963	190 000 54 963
Прямые трудозатраты	118 978	114 000 4978
Переменные ОПР	57 000	28 500 28 500
Постоянные ОПР	24 000	22 800 1 200
ИТОГО	444 941	355 300 89641

Разберем второй способ (с использованием счета 16 «Отклонения») отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, обе системы бухгалтерского учета позволяют выявлять отклонения фактических и нормативных расходов по статьям затрат и анализировать их причины.

Но счет 16 в действующем плане счетов имеет название «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Он находится в разделе II «Производственные запасы» Плана счетов бухгалтерского учета и не предназначен для учета затрат на производство. Поэтому методика с применением счета 16 «Отклонения» может быть использована только в управленческом учете.

Возможность ее применения в финансовом учете достаточно спорна. Вести же два учета весьма затратно, кроме того, разница между двумя учетами вызывает лишнюю путаницу и неразбериху. Поэтому, по нашему мнению, более предпочтительна методика с применением счета 40 «Выпуск продукции».

Таблица 7

РЕГИСТР ПО СЧЕТУ 16 «ОТКЛОНЕНИЯ»

Наименование статьи затрат	Дебет	Кредит
Основные материалы	54 963	54 963
Прямые трудозатраты	4 978	4 978

Наименование статьи затрат	Дебет	Кредит
Переменные ОПР	28 500	28 500
Постоянные ОПР	1 200	1 200
ИТОГО	89 641	89 641

Необходимо отметить, что нормативный учет был очень распространен в советское время, методики его ведения были отработаны, поскольку именно тогда в учете главное внимание уделялось оценке себестоимости и выполнения плана [5].

Таблица 6

## ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Примечание
1	Переданы материалы для нужд основного производства	20 / Основные материалы	10	190 000	Табл. 1 стр. 1 × 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм				
	Б) сверх норм	16 / Отклонения материалов	10	54 963	Табл. 3 стр. 1
2	Начислена основная заработная плата	20 / Прямые трудозатраты	70	114 000	Табл. 1 стр. 2 × 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм				
	Б) сверх норм	16 / Отклонения прямых трудозатрат	70	4 979	Табл. 3 стр. 2
3	Отражены переменные ОПР	20 / Переменные ОПР	25 / Переменные ОПР	28 500	Табл. 1 стр. 3 × 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм				
	Б) сверх норм	16 / Отклонения переменных ОПР	25 / Переменные ОПР	28 500	Табл. 3 стр. 3
4	Отражены постоянные ОПР	20 / Постоянные ОПР	25 / Постоянные ОПР	22 800	Табл. 1 стр. 4 × 3 800 / 4 000
	А) в пределах норм				
	Б) сверх норм	16 / Отклонения постоянных ОПР	25 / Постоянные ОПР	1 200	Табл. 3 стр. 4
5	Выпущена и сдана на склад продукция по нормативной себестоимости	43	20	355 300	Сумма дебетового оборота по счету 20
6	Списаны в уменьшение финансового результата отклонения от норм	90	16	89641	Сумма дебетового оборота по счету 16

В настоящий момент реальный, а не фиктивный нормативный учет на российских предприятиях практически не применяется, как и малоприменимы другие управленческие методики. Причин тому несколько, это и снижение уровня управленческих кадров, и повышенная сложность ведения бухгалтерского учета, постоянные изменения в учете и отчетности, необходимость вести налоговый учет отдельно от бухгалтерского, а также в ряде случаев и учет по международным стандартам. Все это ведет к большой трудоемкости учета, перегрузке учетных работников и соответственно, к снижению качества учетных систем. Тем не менее, в условиях рыночной экономики для повышения конкурентоспособности и экономической эффективности организации необходимо изучать и внедрять существующие методики управленческого учета.

## Литература

- Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2007.
- Гаррисон Р. и др. Управленческий учет [Текст] / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ; пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб. : Питер, 2010.
- Гаррисон Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости [Текст] / Ч. Гаррисон. – Л. : Союзоргучет, 1933.
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007.
- Нечитайло А.И. Понятие, сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова // Тезисы докладов научно-теоретической конференции. – СПб. : СПбТЭИ, 2011.

- Эмерсон Г. Двенадцать принципов производственности [Текст] / Г. Эмерсон. – М. : Экономика, 1972.

## Ключевые слова

Нормативный учет; стандарт-кост; нормативная калькуляция; фактическая калькуляция; нормативные затраты; фактические затраты; отклонения от норм; факторный анализ отклонений от норм; постоянные расходы; переменные расходы.

Волотовская Ольга Станиславовна

E-mail: vol598@mail.ru

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в связи с процессами глобализации усиливается конкуренция, и на сегодняшний день особо остро стоят вопросы организации управленческого учета на предприятиях. В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности особую актуальность получают проблемы интеграции системы управленческого и финансового учета.

Научная новизна и практическая значимость. В статье изложены основные принципы нормативного учета и системы стандарт-кост, дана их сравнительная характеристика, а также приведены практические рекомендации по внедрению системы нормативного учета и принятия на ее основе управленческих решений. На практическом примере проработаны две методики управленческого учета – одна нормативный учет, вторая стандарт-кост, проанализированы результаты и сделаны выводы. Практическая значимость работы имеет место в связи с возможностью применения результатов приведенного исследования в практической деятельности организации при разработке системы бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Викторова Н.Г., д.э.н., профессор Высшей школы государственного и финансового управления Санкт-Петербургского политехнического университета, г. Санкт-Петербург.