Введение

Управленческий учет выступает составной частью информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Управленческий учет формирует такую информацию для руководителей разных уровней управления внутри предприятия с целью принятия ими правильных управленческих решений. Содержание управленческого учета определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах. Этот момент присутствует в определении понятия "управленческий учет", появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, также в первых работах по бухгалтерскому учету и его использованию в управленческой деятельности.

Система "стандарт-кост" для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона "Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы". Однако среди специалистов счетной профессии он не нашел должной поддержки. Лишь в конце 1918 г. в США появляется ряд статей Д.Ч. Гаррисона на тему "Учет себестоимости в помощь производству", которые не только обращали внимание на неувязки системы учета "исторической" себестоимости, но и содержали многочисленные описания вариантов системы "стандарт-кост", которые Д.Ч. Гаррисон ввел в практику на предприятиях различного профиля и размеров.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы "стандарт-кост", было учреждение национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую рольв подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров.

Понятие "стандарт-кост", подобно большинству новых понятий, в первое время имело различные наименования. В частности, использовались такие термины, как "нормативная себестоимость", "сметная себестоимость", т.е. скалькулированная предварительно и др.

Название "стандарт-кост" (Standart Costs) приобрело, однако, наибольшее распространение и в широком смысле подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются).

Система "стандарт-кост" - это инструмент, используемый управлением для планирования затрат и контроля над ними. Сама по себе она не является системой учета затрат и может использоваться как в позаказном, так и в попроцессном методах учета затрат и калькулирования себестоимости или в любых их комбинациях. Когда организация применяет систему "стандарт-кост" в полном объеме, все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде стандартных (нормативных), предварительно определенных затрат, а не в виде фактических, имевших место затрат. Вместе с отношениями поведения затрат и анализом "затраты - объем - прибыль" нормативные затраты обеспечивают в учетной системе основу для контроля бюджетов.

1. Организация управленческого учета по системе стандарт-кост

1.1 Первые упоминания о системе 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 в. 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 узнать через учет состояние производительности. Производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует весь смысл 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 Зф / Зс, т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение 3с < 3ф, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами (3ф - Зс), 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, отражающее 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 г. разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме "Учет себестоимости в помощь производству" (1918 г.), обращалось внимание не только на неувязки системы учета "исторической" себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации стандарт-коста.

Идея стандарт-коста у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

1) все произведенные затраты" в учете должны быть соотнесены со стандартами;

2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Ч. Гаррисон по сравнению с Г. Эмерсоном допускал случаи, когда Зс > 3ф, что расширяло возможности использования стандартов в учете.

1.2 Сущность и роль системы стандарт-кост

Со времени 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 либо оказания услуг, а слово "кост" - это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты. 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 установленное 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.

Схематически система учета стандарт-кост выглядит следующим образом.

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, служит 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 администрация 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. 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 разработки 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 рассчитывают, как показано в табл. 1.1.

На предприятиях, применяющих систему учета стандарт-кост, учет отклонений фактических расходов от стандартных норм ведут, как правило, на следующих счетах:

- "Отклонения по расходу материалов";

- "Отклонения по заработной плате";

- "Отклонения по накладным расходам";

- "Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости".

Таблица 1.1 Расчет отклонений от норм затрат при системе стандарт-кост

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений |
| I. По материалам |
| 1 | По цене используемых материалов | (Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) х количество купленного материала |
| 2 | По количеству используемых материалов Совокупное отклонение расхода материалов | (Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) х нормативная цена материалов |
| 3 |  | (Нормативные затраты на единицу материала -фактические затраты на единицу материала) х фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции |
| II. По труду |
| 1 | По ставкам заработной платы по производительности труда | (Нормативная почасовая ставка заработной платы -фактическая почасовая ставка заработной платы) х фактически отработанное время |
| 2 | Совокупное отклонение по трудовым затратам | (Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) х нормативная почасовая ставка оплаты труда |
| 3 |  | (Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) х 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) х 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) х фактический объем выпуска продукции |
| IV. По валовой прибыли |
| 1 | По цене реализации | (Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) х фактический объем реализации |
| 2 | По объему реализации | (Объем сметной реализации - объем фактической реализации) х нормативная прибыль на единицу продукции |
| 3 | Совокупное отклонение по валовой прибыли | Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль |

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 и 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. 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.

1.3 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. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.X. Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат. Дальнейшее развитие этот метод получил благодаря трудам отечественных ученых-экономистов А.Ф. Аксененко, И.А. Безруких, А.А. Додонова, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, А.Ш. Маргулиса, И.С. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, С.С. Сатубалдина, А.Д. Шеремета и других.

Изучение обеих систем учета позволяет сделать вывод, что между ними много общего. Так, общими принципами для обеих систем учета являются:

- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;

- систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;

- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета, наряду с общими, основополагающими принципами, имеются также различия, которые состоят в том, что, при системе учета стандарт-кост, в отличие от отечественной системы нормативного учета, обособленный учет изменений самих норм затрат не ведется. Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства производством. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют. Они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызванных новыми экономическими условиями. При этой системе стандартные затраты списываются непосредственно на счета производства. Отклонения же между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года в отличие от отечественного нормативного учета могут накапливаться на отдельных счетах отклонений и полностью списываться не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. Кроме того, в отличие от стандарт-коста отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

2. Калькулирование себестоимости по системе стандарт-кост

2.1 Понятие нормативных затрат и система "стандарт-кост"

Система "стандарт-кост" - это инструмент, используемый управлением для планирования затрат и контроля над ними. Сама по себе она не является системой учета затрат и может использоваться как в позаказном, так и в попроцессном методах учета затрат и калькулирования себестоимости или в любых их комбинациях. Когда организация применяет систему "стандарт-кост" в полном объеме, все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде стандартных (нормативных), предварительно определенных затрат, а не в виде фактических, имевших место затрат. Вместе с отношениями поведения затрат и анализом "затраты - объем - прибыль" нормативные затраты обеспечивают в учетной системе основу для контроля бюджетов.

Система нормативных (стандартных) затрат используется для оценки деятельности как отдельных работников и подразделений, так и системы управления в целом, для подготовки бюджетов и раз личных прогнозов, а также помогает принимать решения по установлению реальных цен. Эта система широко используется во всем мире в большинстве производственных компаний. В таблице 2.1 представлены данные о ранжировании в порядке важности, по мнению менеджеров, основных целей внедрения системы "стандарт-кост" в разных странах.

Таблица 2.1 Ранжирование целей внедрения системы "стандарт-кост"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Цель внедрения системы " стандарт-кост " | США | Канада | Япония | Англия |
| Управление затратами | 1 | 1 | 1 | 2 |
| Установление цен и ценовая политика | 2 | 3 | 2 | 1 |
| Бюджетное планирование и контроль | 3 | 2 | 3 | 3 |
| Подготовка финансовой отчетности | 4 | 4 | 4 | 4 |

Нормативные затраты представляют собой предварительно определенные реалистичные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции. Как правило, нормируются все элементы производственных затрат:

- прямые материальные затраты;

- прямые трудовые затраты;

- общепроизводственные расходы.

Несмотря на некоторую схожесть, следует различать учет нормативных затрат и учет общепроизводственных расходов по нормативам. Нормативные затраты основаны на инженерных оценках и расчетах, прогнозном потреблении производственных ресурсов, изучении трудовых операций, зависят от типа и качества используемых материалов, оборудования, квалификации рабочих и многих других факторов. Нормативы общепроизводственных расходов основаны на более простых показателях - на данных прошлых затрат и данных об объемах деятельности в будущем периоде.

Между понятиями "нормативные затраты" и "бюджетные затраты" концептуальной разницы нет. В теории они определяются одинаково, но на практике, как правило, термин "нормативные затраты" относится к единичному законченному продукту, а "бюджетные затраты" - к общему объему продукции.

2.2 Классификация нормативных затрат

Одним из важнейших преимуществ применения системы стандарт-кост" является экономия на ведении учетных записей. На первый взгляд может показаться, что использование нормативов требует больших затрат на ведение учета по сравнению с системой учета фактических издержек, но на самом деле оно упрощает ведение текущего учета. Например, не нужно ждать всех индивидуальныx данных о материалах (из разных партий по разным ценам) за месяц; есть нормативная цена, есть нормативное количество материала, и одной проводкой можно списать отпущенные в производство материалы с кредита счета "Материалы". Аналогично нет необходимости каждому рабочему фиксировать время, затраченное на отдельную операцию. Все нормативные прямые трудозатраты определены заранее.

При использовании системы "стандарт-кост" дополнительные затраты возникают лишь при установлении индивидуальных нормативов, например, на новые, предполагаемые к освоению виды продукции. Как правило, эти затраты бывают незначительными. Многие нормативы применяются месяцами или даже годами. Только существенные изменения, например, изменение конструкции изделия, освоение нового изделия, замена машинного оборудования, вызывают необходимость пересмотра нормативов. Ценовые составляющие нормативных затрат обновляются, как правило, ежегодно или чаще для того, чтобы отразить влияние инфляции и других факторов на цены приобретаемых материалов либо стоимость рабочей силы. Нормативы общепроизводственных расходов пересматривают в большинстве организаций независимо от того, применяется или нет система "стандарт-кост".

Учет затрат по нормативам (стандартам) представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все Данные о фактических производственных затратах замещаются их нормативными значениями. Такие счета, как "Материалы", "Незавершенное (основное) производство", "Готовая продукция" и "Себестоимость реализованной продукции (продаж)", и по дебету, и по кредиту ведутся с использованием нормативных, а не фактически понесенных затрат. В бухгалтерском учете делают отдельные записи о фактических затратах, которые в конце отчетного периода сравниваются с нормативными значениями.

Разница между фактическим и нормативным (или плановым, бюджетным) значениями показателя называется отклонением. Если обнаруживается отклонение, необходимо выяснить его причину. Процесс определения величины отклонений и выявления их причин именуется анализом отклонений. Этот анализ представляет собой один из самых эффективных инструментов контроля затрат и всей системы управления.

Нормативные затраты могут быть классифицированы следующим образом:

1) идеальные, теоретические. Эти нормативы основаны на максимальном уровне эффективности работы оборудования, без остановок в работе, сбоев и поломок и характеризуют абсолютный минимум возможных затрат при данном существующем уровне производственной мощности. Идеальные стандарты практически не используются для разработки бюджетов или оценки себестоимости производственных запасов, так как редко достигаются на практике. Но в последнее время область их применения все время рас ширяется вследствие того, что современное управление имеет тенденцию к непрерывному улучшению качества и эффективности операционной деятельности;

2) базовые. Такие показатели редко пересматриваются и не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен. Как правило, это количественные нормативы, обусловленные технологией, способом производства;

3) реальные, постоянно достижимые. Это нормативы затрат, которые могут быть достигнуты при конкретном уровне деятельности и при определении которых учитывались нормальный брак, технологические отходы, перерывы в работе. Данные нормативы подвержены реальным изменениям и отражают разумные средние условия. Например, при расчете нормативов по труду учитываются перерывы в рабочем дне для работников, предусмотренные технологией остановки для переналадки оборудования, а при определении нормативов по затратам прямых материалов - текущая рыночная стоимость материалов, нормальные отходы и брак.

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта включают в себя шесть элементов:

1) нормативную цену прямых материалов;

2) нормативное количество прямых материалов;

3) нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);

4) нормативную ставку оплаты прямого труда;

5) нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;

6) нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Организации, оказывающие услуги, как правило, применяют только последние четыре норматива, поскольку такие организации не используют сырье и материалы в своих операциях.

Нормативные прямые материальные затраты. Для расчета нормативных прямых материальных затрат нормативную цену материалов умножают на, нормативное количество прямых материалов.

Нормативная цена прямых материалов представляет собой мнительную оценку стоимости определенного вида прямых материалов на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен по всем прямым материалам несет агент, или менеджер по закупкам. Определяя нормативные цены, он должен учесть все возможные увеличения цен, количественные изменения на рынке материалов, новые источники поставок и др. Он также производит все фактические закупки и в конечном итоге несет ответственность за отклонение величины материальных затрат, вызванное изменениями в ценах.

Нормативное количество прямых материалов - оценка ожидаемого количества материалов, которые будут использованы. Такая оценка является одной из наиболее трудных задач в установлении нормативов. На эту оценку оказывают влияние специфика конструкции изделий, качество материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Определенный брак и потери неизбежны, и это необходимо учитывать при расчете нормативного количества материалов. Обычно указанные нормативы устанавливают менеджеры, отвечающие за производство, или бухгалтер, ведущий учет затрат, привлекая для разработки нормативов инженеров, агентов по закупке материалов и машинных операторов.

Нормативные прямые затраты труда. Нормативные прямые затраты труда исчисляются умножением нормо-часов труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. Нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам) отражает время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий. Во многих случаях нормативное время на единицу составляет небольшую долю часа. Нормочасы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за разработку этого норматива несут менеджер соответствующего подразделения и куратор.

Нормативная ставка оплаты прямого труда выражает по часовые прямые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой функции или вида работ. На практике ставки оплаты прямого труда достаточно легко определяемы, так как они либо зафиксированы в трудовом договоре, либо устанавливаются самой организацией. Хотя диапазон ставок предусматривается для каждого разряда рабочих, внутри которого эти ставки различаются, для каждой операции принимают средние нормативные ставки. Даже если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчислении нормативных прямых затрат труда используют нормативную ставку оплаты.

Общепроизводственные нормативные расходы. Общепроизводственные нормативные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах, вычисленных таким же образом, как нормативы, рассмотренные раньше. Однако существует одно важное различие: нормативный коэффициент общепроизводственных расходов состоит из двух частей — для переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используют разные базы.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов находят делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количественное выражение определенной базы, например ожидаемое количество нормативных машино-часов или нормо-часов трудозатрат. (Может быть использована другая база, если машино-часы или нормо-часы не являются подходящей мерой для переменных общепроизводственных расходов.) Формула на базе нормо-часов выглядит следующим образом:

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов находят делением общей суммы планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производственную мощность, выраженную в нормо-часах прямого труда (или в других единицах, выбранных для конкретного вида деятельности):

Использование нормальной производственной мощности в качестве базового критерия распределения дает уверенность в том, что вcе постоянные общепроизводственные расходы будут отнесены на выпускаемую продукцию по норме, когда нормальная мощность достигнута.

Если фактический выпуск превышает запланированный и нормативные трудозатраты выше нормальных, возникает благоприятная ситуация. Фактические постоянные ОПР в расчете на единицу продукции будут меньше нормативных, и, следовательно, уменьшится себестоимость производства единицы изделия. Но если фактический выпуск не соответствует ожиданиям, то та же сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньшее количество произведенной продукции, и себестоимость единицы продукции увеличится.

2.3 Использование нормативных затрат в калькулировании себестоимости продукции по системе стандарт-кост

Использование нормативных затрат устраняет необходимость вычисления стоимости единицы (или партии) продукции исходя из данных о фактических затратах каждую неделю или месяц. Единожды определив нормативные затраты прямых материалов, прямого труда и нормативы общепроизводственных расходов, можно рассчитывать общие нормативные затраты на единицу продукции в любое время. Зная себестоимость единицы продукции, можно принимать основные управленческие решения по установлению цены изделия, планированию доходов и расходов, оперативно контролировать основные показатели затрат, оценивать производственные запасы.

Бухгалтерские записи в системе учета нормативных затрат аналогичны записям данных о фактических затратах. Главное отличие заключается в том, что на счете "Незавершенное производство" отражают нормативные значения затрат.

При использовании системы "стандарт-кост" в виде нормативных значений определяются следующие суммы:

1) стоимость закупленных прямых материалов, которую отражают по дебету счета "Материалы" (фактически закупленное количество по нормативной цене);

2) стоимость материалов, потребленных в производстве. Эту сумму переносят с кредита счета "Материалы" в дебет счета "Незавершенное производство";

3) стоимость затрат прямого труда, которую отражают по дебету счета "Незавершенное производство" с кредита счета "Задолженность по заработной плате";

4) сумму общепроизводственных расходов, которую относят в дебет счета "Незавершенное производство" с кредита счета "Списанные общепроизводственные расходы" по коэффициентам отдельно по переменной части и постоянной части ОПР;

5) себестоимость готовой продукции. Эту сумму переносят в дебет счета "Готовая продукция" с кредита счета "Незавершенное производство";

6) себестоимость реализованной продукции. Эту сумму переносят на счет "Себестоимость реализованной продукции" с кредита счета "Готовая продукция".

Это означает, что стоимость произведенной продукции будет списана на счет "Готовая продукция" и далее при продаже на счет "Себестоимость реализованной продукции" автоматически по нормативным затратам. В случае, когда фактические затраты отличаются от нормативных, возникающие разницы записываются на специальные счета отклонений.

В течение отчетного периода на нормативную себестоимость выпущенной и оприходованной готовой продукции производственные предприятия в учете могут делать запись по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 40. По окончании отчетного месяца выявившаяся на счете 20 "Основное производство" фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции должна быть перечислена с кредита этого счета в дебет счета 40, на котором информация о выпущенной из производства готовой продукции формируется в двух оценках: по дебету - фактическая производственная себестоимость, а по кредиту - нормативная себестоимость. В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Сумма отклонения должна переноситься с кредита счета 40 на дебет счет 90 "Продажи". Ежемесячно счет 40 должен закрываться и остатка на начало следующего месяца не иметь.

Следует отметить, что использование в практике работы коммерческих организаций категории нормативной себестоимости в целом приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в международно-принятой системе учета стандарт-кост. Вместе с тем использование счета 40 в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90. 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 продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Согласно ПБУ 5/98 "Учет материальных производственных запасов" и действующему счетному плану производственные предприятия синтетический учет материалов на счете 10 "Материалы" могут вести двумя способами:

- по фактической себестоимости;

- по учетным ценам.

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

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

При синтетическом учете материалов по нормативной себестоимости на их фактическую себестоимость поступления дебетуют счет 15. При этом нормативная стоимость оприходованных материалов отражается по дебету счета 10 с кредита счета 15. Возникшие отклонения фактической себестоимости приобретения от нормативной отражаются на счете 16. При списании материалов на производственные цели на их нормативную себестоимость кредитуют счет 10 и дебетуют счета учета затрат. В конце месяца сюда же списываются отклонения фактической себестоимости израсходованных материалов от их нормативной себестоимости, учтенные на счете 16. В результате этого на счетах учета затрат расход материалов отражается по фактической себестоимости. Кроме того, на счете 16 на конец месяца остается сальдо, приходящееся на остаток материалов на складе, не переданных в производство. В бухгалтерском же балансе остатки по счетам 10 и 16 отражаются одной строкой, т.е. стоимость материалов в конечном счете показывается по фактической себестоимости.

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. Было бы целесообразным в счетном плане предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактических затрат от нормативных с прямым их списанием не на производство, а на результаты деятельности. При этом отпала бы необходимость в применении счета 40, поскольку изначально себестоимость продукции формировалась бы по нормативной себестоимости. Тем более такую возможность предоставляет новый план счетов по бухгалтерскому учету. В рабочем плане счетов коммерческих организаций было бы целесообразно 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. В этом случае имелась бы возможность выявленные отклонения списывать напрямую на результаты продаж, а не на производство. Следовательно, отпала бы необходимость в применении счета 40 "Выпуск продукции а, 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.

Заключение

Обобщая вышеизложенное, можно сделать выводы:

Нормативный учет затрат является одним из самых эффективных инструментов контроля и управления затратами. В данной работе изложены принципы системы "стандарт-кост", в соответствии с которой учет ведется не по фактически понесенным затратам, а по заранее разработанным нормативным значениям затрат. Такой подход позволяет контролировать отклонения фактических затрат от нормативных значений и, следовательно, оперативно управлять затратами на стадии их осуществления. Нормативные затраты также используются управлением для принятия решений по установлению реальных цен, для подготовки бюджетов и выработки различных прогнозов.

Нормативный метод учета затрат и система стандарт-кост не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем едина - установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции. В настоящее время происходит процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Она все больше стала соответствовать требованиям рыночной экономики и международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" предприятиям предоставлено право самостоятельного определения форм и методов ведения бухгалтерского учета, оценки и отражения объектов бухгалтерского учета как по фактической, так и по нормативной себестоимости. Так, в случае организации синтетического учета готовой продукции по нормативной себестоимости коммерческие организации в соответствии с новым счетным планом (2001 г.) могут применять счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практической деятельности нормативной себестоимости продукции.

Одним из преимуществ системы "стандарт-кост" является экономия ведения учетных записей, другими словами, упрощается текущий учет затрат. Наиболее значительное достоинство этой системы - использование нормативных затрат в калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг). Еще не начав производить продукт, но зная его себестоимость, можно принимать огромное количество управленческих решений: сколько данного продукта вы пускать, какую цену на него установить, принять ли специальный заказ и т.д.

Список использованной литературы

1. Антони Р. Основы бухгалтерского учета. - М.: СП "Триада НТТ" 2005 г.
2. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. - М.:ЗАО "Финстатинформ", 2005 г.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М: Аудит, ЮНИТИ, 2007 г.
4. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008 г.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2005.
6. Керлимов В.Э Управленческий учет, М.: Маркетинг, 2004 г.
7. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 2000 г.
8. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н./Д: "МАРТ", 2007 г.
9. Марков Г.Н., Бенин А.А. Справочник по управленческому учету. – СПб., Альфа, 2007 г.
10. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: 2-е изд., испр. и доп. – М.: Эдиториал УРСС, 2006 г.
11. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М.: Финансы и статистика, 2004 г.
12. Управленческий учет Палия В.и Вандер Виль Р.. - М.: Инфра-М, 2003 г.
13. Управленческий учет Шеремет А.Д.. - М.: ФБК-ПРЕСС, 2005 г.
14. Хорнгрен Ч.Т, Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М.: Финансы и статистика, 2005 г.