**Содержание**

**Введение………………………………………………………………………….2**

**I.Теоретическая часть**

**1.Общие положения метода «стандарт-кост»**

**1.1 История возникновения метода «стандарт-кост»...................................3**

**1.2 Основные принципы системы «стандарт - кост»……………………….5**

**1.3 Виды норм- стандартов……………………………………………………10**

**2.Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с помощью метода «стандарт-кост»**

**2.1 Расчет и анализ отклонений как основные инструменты метода «стандарт-кост»…………………………………………………………………13**

**2.2 Особенности ведения бухгалтерского учета при применении методики «стандарт-кост»……………………………….................................20**

**2.3.Элементы использования системы «стандарт-кост» в отечественном учете……………………………………………………………………………...25**

**Заключение……………………………………………………………………...26**

**II. Практическая часть………………………………………………………...28**

**Список литературы…………………………………………………………….33**

**Введение**

Управление затратами как средство достижения высокого экономического результата включает в себя их планирование, учет и калькулирование – процессы, которые осуществляются в тесном взаимодействии. Для успешного выполнения поставленных задач по управлению затратами предприятию необходимо иметь эффективную систему учета затрат и калькулирования себестоимости. Именно для рационального выполнения этих задач и служат методы учета затрат на производство.

Метод учета затрат – совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции.

Существуют разнообразные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. К факторам, которые влияют на применение того или иного метода, относятся: тип производства; сложность производства; характер и номенклатура вырабатываемой продукции; длительность производственного цикла; наличие, состав и объем незавершенного производства.

В своей работе я рассмотрю особенности метода учета затрат «стандарт-кост», который используется в зарубежной практике и является прообразом нормативного метода учета затрат, используемого в нашей стране, и расскажу о принципах учета затрат и формирования себестоимости продукции с помощью данной методики.

В первой главе теоретической части моей работы я рассмотрю теоретические аспекты метода «стандарт-кост» такие, как исторические аспекты возникновения метода и его общая характеристика, во второй главе мною будут рассмотрены особенности ведения бухгалтерского учета при использовании данной системы и особенности анализа отклонений, который является базой метода «стандарт-кост».

**I.Теоретическая часть**

**1.Общие положения метода «стандарт-кост»**

**1.1 История возникновения метода «стандарт-кост»**

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.

Объективные тенденции решения проблем организации труда и управления производством вызвали в США с начала 20-х годов предпосылки к переосмысливанию применяемых методов учета производственных затрат для исчисления себестоимости единицы продукции, установления цен, оперативного управления и контроля за затратами стали разрабатываться и использоваться нормативы затрат. Метод «стандарт-кост» возникает в 10-20-х гг. ХХ века в США.. когда появляются первые стандарты времени выполнения работы. Изначально это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые и дали толчок 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 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 - значить 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 смысл работы предприятия, ибо работать напряженно - значить при­ла­гать к делу максимальные усилия; работать производительно - значить прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении произво­дительности пользоваться соотношением «***3ф/3с***», 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 - 3с***), там 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.

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.

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

В нашей стране толчком к внедрению нормативного метода учета затрат в практику работы предприятий стало опубликование в 1933 году книги Д.Ч. Гаррисона «Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости». Так, система «стандарт-кост» стала прообразом отечественной системы нормативного учета затрат.

**1.2 Основные принципы системы «стандарт - кост»**

В зависимости от подхода к отражению в учете производственных затрат наметилось подразделение применяемых методов на две основные группы: учет прошлых затрат и учет стандартизированных затрат и отклонений от них. В системе методов учета затрат на производство и калькулирования систему учета стандартных затрат не рассматривают как самостоятельную и обособившуюся, предполагая ее использование и в позаказном и попроцессном учёте.

Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «стандарт - кост».

В американской литературе даются разные определения системе «стандарт - кост», в это понятие вкладывается разное содержание. Однако во всех случаях эта система трактуется как инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.

К достоинствам системы «стандарт - кост» относят:

* обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;
* установление цены на основании заранее начисленной себестоимости единицы продукции;
* составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В её основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов.

Ожидаемые затраты определяют на основе стандартов (норм и нормативов), рассчитанных внутри фирм. Эти стандарты являются основой функционирования системы и раскрывают ее содержание.

Система «стандарт - кост» представляет собой средство управления прямыми затратами. Используется, несколько вариантов этой системы. При одном варианте затраты собираются на дебете счета 20 «Основное производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета также по стандартной стоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Сущность второго варианта заключается в том, что затраты, обобщенные на дебете счета 20 «Основное производство», оцениваются по фактической стоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону.

Отклонения фактических затрат от стандартных американские фирмы обычно не относят на себестоимость, а списывают на счет «Реализация продукции, работ, услуг».

В зависимости от размеров предприятия координацию работ по организации системы «стандарт - кост», определению стандартов для использования, выявлению, отклонений от стандартов и методике их списания осуществляет контролер или комитет, куда входят представители всех подразделений, связанных с системой «стандарт - кост». В наиболее крупных компаниях создается подотдел стандартов, где сконцентрирована вся работа по стандартам, их составлению, внесению в них изменений, учету и т. п.

Система «стандарт - кост» в отличие от других, применяемых на практике систем учета затрат, имеет свои характерные особенности:

1) основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их;

2) не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты;

3) выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений - по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Данные особенности системы «стандарт - кост» означают, что в целях управления затратами всегда рассматривается:

* насколько существенны эти отклонения, чтобы их учитывать;
* что они показывают;
* при решении каких проблем они могут быть использованы;
* важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.

Отражение отклонений в управленческом учете предоставляет

средства, необходимые для организации эффективной системы контроля финансово-хозяйственной деятельности, а работникам управления – информацию для оценки их действий и корректировки полученных результатов.

Эффективность системы «стандарт-кост» определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их вычисления.

При анализе отклонений сравнивают фактические и нормативные данные или сметные. Анализ может проводиться по подразделениям и видам продукции. анализ может осуществляться выборочно. Крупные компании анализируют отклонения в размере +/- 4%.

Несущественные отклонения не рассматриваются до тех пор, пока они не приобретают повторяющийся характер.

Так, для учета отклонений от стандартов в США открывается семь отдельных синтетических счетов.

1. Отклонения по материалам за счет цен.

2. Отклонения по заработной плате за счет использования

3. Отклонения по заработной плате за счет тарифов

4. Отклонения по заработной плате за счет использования

5. Отклонения по накладным расходам за счет производительности

6.Отклонения по накладным расходам за счет превышения сметы 7.Отклонения по накладным расходам за счет использования мощности

Все отклонения с этих счетов списываются на счет продажи и присоединяются к стоимости проданной продукции.

Отклонения отражаются в учетных регистра. При введении учетных записей соблюдаются следующие правила:

1. Все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
2. Для каждого вида отклонения выделяется отдельный счет;
3. Неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, а благоприятные – по кредиту.

Бухгалтерские записи по учету отклонений в системе «стандарт-кост»:

1. Закупка материалов:

Дебет «Запасы материалов» (но нормативной цене)

Дебет «Отклонения по цене материалов»

Кредит «Счета к оплате» ( на фактические затраты).

1. Использование материалов:

Дебет «Незавершенное производство» (нормативная цена, умноженная на нормативное количество)

Дебет «Отклонения по использованию материалов»

Кредит «Запасы материалов»

1. Начисление заработной платы рабочим:

Дебет «Незавершенное производство»

Дебет « Отклонения по ставке оплаты труда»

Дебет «Отклонения по производительности труда»

Кредит «Задолженность по заработной плате (фактические затраты)

1. Списание общепроизводственных расходов:

Дебет «Незавершенное производство» (по смете)

Дебет « Отклонения по общепроизводственным расходам»

Кредит «Общепроизводственные расходы» (фактические затраты).

1. Оприходование готовой продукции:

Дебет «Запасы готовой продукции»

Кредит «Незавершенное производство» (по нормативной себестоимости).

Закрытие счетов отклонений в конце учетного периода.

Если вся продукция завешена и продана, то все отклонения переносятся на счет «Себестоимость проданной продукции».

Если в конце периода выявляются остатки по счетам «Незавершенное производство» и «Запасы готовой продукции», то сумма отклонений должна быть распределена между счетами «Незавершенное производство», «Запасы готовой продукции» и «Себестоимость проданной продукции» пропорционально остаткам на них.

**1.3 Виды стандартов**

Одним из ключевых понятий, используемым при применений метода «стандарт-кост», является понятие стандартных затрат.

Стандартные затраты - это запланированные затраты на единицу продукции. Они состоят из трех элементов производственных затрат: прямых материальных и трудовых затрат и общепроизводственных расходов.

Всю совокупность стандартов делят на следующие группы.

1. В зависимости от принимаемых в расчет уровней цен.

**Идеальные стандарты** предполагают благоприятные цены на материалы, ставку оплаты труда и накладные расходы.

Нормальный стандарт рассчитывается по средним в течение экономического цикла ценам.

**Текущие стандарты** – расчет на основе цен определенного учетного периода.

**Базисные стандарты** – стандарты, установленные на год, являются неизменными.

1. В зависимости от уровня использования мощности.

**Теоретические стандарты** – достижимые при идеальном исполнении

(цель предприятия – полное использование мощности и т.д.)

**Стандарты прошлого исполнения** рассчитывают по статистическим данным с учетом недостатков в предыдущем периоде (брака, простоев).

**Стандарты нормального исполнения** предусматривают ожидаемый средний уровень напряженности норм.

1. В зависимости от объема валового продукта (он имеет первостепенное значение при разработке стандартов)

**Теоретические стандарты** предопределены теоретической мощностью предприятия.

**Практические стандарты** достигаются при хорошем исполнении.

**Нормальные стандарты** рассчитываются исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства.

**Ожидаемые стандарты** рассчитывают в зависимости от конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции.

Система калькуляции стандартных затрат включает в себя: определение стандартов затрат; учет фактических затрат; регулирование затрат и составление отчетности; установление причин отклонений; внесение необходимых коррективов.

Стандарты затрат периодически пересматривают для того, чтобы они соответствовали реальным условиям производства. Осуществлять контроль за стандартными затратами целесообразнее в разрезе подразделений, т.е. в местах их возникновения. При таком подходе конкретные ответственные лица контролируют стандарты и отклонения от них. Учет ответственности на основе стандартных затрат может быть изображен следующим образом (рис.1).

При анализе выполнения стандартов важно установить следующее:

а) какая возникла разница между установленными стандартами затрат и фактическим их уровнем;

б) что повлияло на выполнение стандартов затрат.

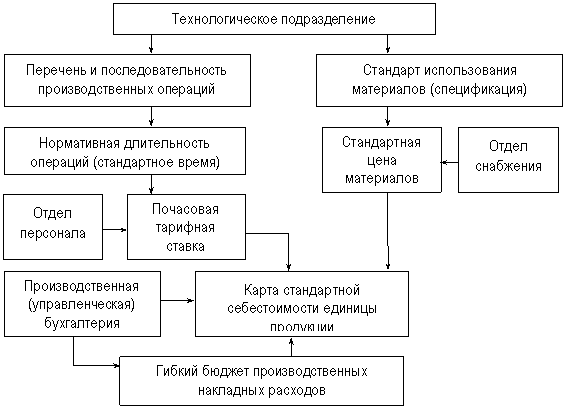
Учет отклонений от стандартов во многих развитых зарубежных странах не практикуется по двум причинам:

стремятся к сокращению внутренней документации;

высокий уровень обоснованности ввода в производство стандартов на материалы, труд и другие ресурсы и с разрешения ответственных лиц за их выполнение;

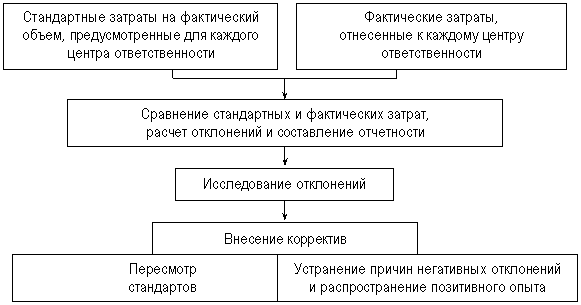
перед ответственными за расходование ресурсов лицами ставится задача не документировать отклонения, а своевременно их регулировать.

**Рис.1. Установление стандартов затрат**



Поэтому целесообразно ежемесячно устанавливать отклонения, отражать их в отчетах в разрезе подразделений с учетом причин их возникновения. Расчет отклонений следует осуществлять в разрезе отдельных статей затрат с указанием причин, вызвавших эти отклонения.

**Рис.2. Учет ответственности на основе стандартных затрат**



**2.Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с помощью метода «стандарт-кост»**

**2.1 Расчет и анализ отклонений как основные инструменты метода «стандарт-кост»**

Анализ и контроль отклонений являются основными инструментами системы «стандарт - кост». Суть анализа отклонений заключается в разложении отклонений на отдельные составляющие в целях установления величины и причины отклонений по каждой составляющей (в совокупности формирующих общее отклонение). Цель подобного анализа состоит в привлечении внимания руководства различного уровня к контролируемым затратам и доходам, которые либо не были запланированы, либо величина которых оказалась выше (ниже) нормативной. Если руководство своевременно обратит внимание на место возникновения отклонений, виды отклонений и людей, ответственных за отклонения, то будут приняты меры, корректирующие отрицательные последствия каких-либо явлений и операций. Анализ отклонений проводится, как правило, в два этапа.

На первом этапе идентифицируются любые отклонения, обусловленные изменениями объемов производства в течение отчетного периода (отклонения в связи с пересмотром сметы или неконтролируемые отклонения). Данный процесс требует пересмотра и адаптации бюджета к фактическому объему производства или, иными словами, составления гибкого бюджета (сметы).

На втором этапе анализируются расхождения между пересмотренным бюджетом и фактическими данными (контролируемые отклонения). В выявлении контролируемых отклонений важнейшую роль играет подготовка гибкого бюджета, поскольку для осуществления эффективного контроля необходимо, чтобы фактически полученные доходы и понесенные расходы сопоставлялись с запланированными доходами и расходами с учетом фактического уровня хозяйственной деятельности. Контролируемые отклонения должны исключить в той мере, в какой это представляется возможным, факторы, неподконтрольные лицу, на которое возлагается ответственность за возникшие отклонения.

Управление издержками предполагает, как правило, раздельное рассмотрение количественных и стоимостных показателей. Сумма отклонений цены и отклонений количества равна разнице между фактической стоимостью ресурса и его предполагаемой стоимостью с учетом фактического уровня производства. Объем производства за отчетный период чаще всего выражается в нормо-часах (машино-часах или человеко-часах), реже - в нормативном количестве произведенной продукции. Отклонения цены и отклонения количества могут быть исчислены для всех трех элементов переменных затрат - прямых материальных затрат, прямых трудовых затрат и переменных накладных расходов, а также для продаж (соответственно для расчета отклонений по продажам берется объем продаж).

Определение нормативного количества соответствующего ресурса, необходимого для производства фактического объема продукции, является основным моментом в анализе отклонений. При этом под нормативным количеством подразумевается количество основных материалов, основного труда или переменных накладных расходов, которые, согласно установленным нормативам, на единицу продукции (или единицу объема производства) должны быть использованы для фактического объема производства за отчетный период. Отклонения количества представляют собой разницу между количеством соответствующего ресурса, которое организация предполагала использовать для обеспечения фактического уровня производства, и тем количеством ресурса, которое она действительно использовала. Отклонение количества рассчитывается как произведение разницы между фактическим и нормативным количеством ресурса на нормативную цену данного ресурса.

Отклонения цены также могут рассчитываться для всех элементов переменных затрат. Отклонения по цене отражают разницу между суммой, которую организация предполагала заплатить за фактически приобретенное количество ресурсов и той суммой, которая действительно была уплачена. Отклонения рассчитываются как разница между фактической и нормативной ценой, умноженная на фактическое количество. Считается, что все накладные расходы можно разделить на переменные и постоянные составляющие. Так, если ставка переменных расходов, приходящаяся на единицу продукции, неизменна и не зависит от объема выпуска, то ставка постоянных расходов на единицу, наоборот, зависит от того, сколько единиц было выпущено, поскольку общая сумма этих расходов неизменна. Такое деление накладных расходов на две категории предопределяет и два различных способа установления стандартов на производственные накладные расходы.

Для переменных накладных расходов целесообразно установить нормативную ставку на единицу продукции, хотя прямой зависимости между их объемом и количеством производимой продукции, как правило, не существует. Такие ставки определяются после исследования взаимосвязи между накладными расходами подразделений и так называемыми носителями затрат, т.е. факторами, обладающими возможностью нести в себе эти затраты (например, прямые человеко-часы или машино-часы, вес обрабатываемых материалов и т.п.).

Значительная часть накладных расходов не изменяется с изменением объема производства, т.е. они являются постоянными расходами. Сама природа постоянных накладных издержек говорит о том, что любые попытки включить их в себестоимость продукта требуют точного определения объема производства, на который они и будут распределены. Поскольку постоянные расходы на единицу продукции зависят от объема производства, нормативные ставки распределения накладных расходов, которые представляют собой затраты на единицу продукции, будут низкими, если нормативный объем производственной деятельности будет высоким, потому что одна и та же сумма постоянных расходов подлежит распределению на большее количество единиц продукции.

Важным этапом в определении нормативного коэффициента постоянных накладных расходов является прогноз среднего объема работ каждого из центров затрат по изделиям на текущий год. Это включает, во-первых, прогноз объема выпуска продукции предприятием в целом, а затем расшифровку этого прогноза по каждому из центров затрат. После того как предполагаемый объем выпуска становится известен, для расчета нормативной ставки постоянных накладных расходов нормативные постоянные накладные расходы за определенный период (год, месяц) делятся на нормативный объем выпуска. Нормативные ставки постоянных накладных расходов чаще рассчитываются по каждому центру затрат, но могут устанавливаться и по предприятию в целом.

В связи с этим принимается решение относительно базы распределения накладных расходов, или, иными словами, о том, в каких единицах измерения следует выразить объем выпускаемой продукции. Наиболее приемлемой базой распределения накладных расходов представляются прямые человеко-часы (на предприятиях с преобладанием ручного труда) либо машино-часы (на предприятиях с высокой степенью автоматизации), поскольку они учитывают временной фактор. В то же время в компаниях, применяющих систему калькуляции себестоимости по нормативным затратам, достаточно часто используется заработная плата основных производственных рабочих, поскольку главный недостаток данной базы — меняющиеся ставки оплаты труда — устранен вследствие того, что все сметы трудовых затрат основаны на нормативных показателях.

Цели и суть установления нормативов для коммерческих расходов в целом совпадают с установлением нормативов на производственные накладные расходы, однако имеют свои особенности, поскольку данный вид расходов в большей степени подвержен влиянию внешних факторов. Разработка стандартов коммерческих расходов обычно включает три операции: составление сметы предполагаемых расходов; определение нормативной базы распределения; разделение сметных расходов по видам согласно принятой в организации классификации. Следует отметить, что существуют различные подходы к установлению нормативов коммерческих расходов при повторяющихся и не повторяющихся функциях сбытовой деятельности.

Для иллюстрации методики расчета отклонений от стандартов используем таблицу 1.

**Таблица.1**

**Анализ отклонений от установленных стандартов**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Стандартная себестоимость,  у. е. | Фактические затраты, у. е. | Стандарт  ные затраты на фактический выпуск, у. е. | Отклонение, +/- |
| Выпуск продукции | 8000 ед. | 7600 ед. | - | -400 |
| Прямые материалы | 8,8 | 67200 | 66880 | -320 |
| Прямая заработная плата | 1,6 | 12369 | 12160 | -209 |
| Общепроизводственные расходы:  переменные;  постоянные | 3,15  1,40  1,75 | 24860  11660  13200 | 23940  10640  13300 | -920  1020  +100 |
| Всего | 13,57 | 104429 | 102980 | -1449 |

Рассчитаем стандартные материальные затраты на фактический выпуск: 66880 = 7600 ед. · 8,8; 10640 = 7600 ед. · 1,4;

12369 = 7600 ед. · 1,6; 13300 = 7600 ед. · 1,75.

Рассчитаем отклонения отклонение: 66880 - 67200 = (320); 10640 - 11660 = (1020); 12160 - 12369 = (209); 13300 - 13200 = +100.

Общая сумма отклонений составит (1449) у. е.

Для расчета отклонений используются формулы:

1. **Отклонения по прямым затратам на материалы.**

Величину отклонений рассчитываем по формуле:

ДM = MH(ф) - Мф, где МН(ф) - нормативная величина прямых затрат на материалы в расчёте на фактический объём производства;

Мф - фактический расход материалов.

а) отклонение по количеству используемых материалов:

ДM' = (Nф · Цн) - (Nн · Цн) = Цн (Nф - Nн),

где Nф - фактически израсходованное количество материалов;

Nн - расход материалов по нормативу;

Цн - предполагаемая цена за единицу материала.

б) отклонение по цене используемых материалов:

ДM" = (Nз · Цф) - (Nн · Цн) = Nз (Цф - Цн),

где Nз - количество закупленных материалов; Цн - нормативная (предполагаемая) цена за единицу материала; Цф - фактическая цена закупки материала (в расчетена единицу).

в) совокупное отклонение по материалам:

ДM = ДM' + ДM".

Отклонение считается благоприятным, если фактические затраты по элементу затрат оказываются менее нормативных. В противном случае отклонение рассматривается как неблагоприятное.

В большинстве производств используется несколько видов материалов, нормы их расхода и цена различны. В таких случаях отклонения рассчитываются по каждому виду отдельно, а затем выводится общий итог - отклонение по материальным затратам благоприятное или неблагоприятное.

1. **Отклонения по прямым затратам на заработную плату.**

Общая величина отклонения по затратам на заработную плату рассчитывается по формуле: ДЗП = ЗПН(ф) - ЗПФ;

ЗПН(ф) = nН · VФ · TН, где ЗПН(ф) - прямые затраты по заработной плате по нормативу в расчёте на

фактический объём выпуска продукции;

ЗПФ - фактические прямые затраты по заработной плате в расчёте на

объём выпуска продукции;

nН - норматив затрат труда (чел. - час) на единицу продукции;

VФ - фактический объём выпуска продукции;

TН - нормативная ставка оплаты труда (руб./час).

Рассмотрим, какие причины повлекли отклонение фактических затрат от нормативных по элементу прямых затрат на заработную плату:

а) отклонение по затратам труда: ДЗП' = nФ · VФ · TН - nН · VФ · TН = TН(nФ · VФ - nН · VФ),где nФ - фактические затраты труда на единицу продукции.

б) отклонения по ставке оплаты труда: ДЗП" = nФ · VФ · TФ - nФ · VФ · TН = nФ · VФ(TФ - TН).

в) совокупное отклонение по прямым затратам на заработную плату:

ДЗП = ДЗП' + ДЗП".

Если для производства необходимы затраты труда рабочих различных специальностей и различной квалификации и эти затраты отличаются по величине, то отклонения рассчитываются отдельно для каждой профессии, квалификации, трудоёмкости, а затем определяется общий итог.

**3.Отклонение по переменным общепроизводственным расходам.**

а) отклонения по ставке (коэффициенту) расходов:

ДОПР' = КФ · nФ · VФ - КН · nФ · VФ,

где КФ - фактический коэффициент переменных общепроизводственных расходов.

б) отклонение переменных ОПР в связи с изменением базы отнесения расходов. ДОПР" = КН · nФ · VФ - КН · nН · VФ.

в) совокупное отклонение переменных ОПР:

ДОПР = ДОПР' + ДОПР".

Какие отклонения являются значимыми, зависит от типа производства, объёма выпуска продукции. Принятие решения о том, игнорировать отклонения или учитывать их, входит в компетенцию менеджера, характеризует его опыт и квалификацию. Абсолютная величина отклонения не всегда свидетельствует о значимости показателя.

**2.2.Особенности ведения бухгалтерского учета при применении методики «стандарт-кост»**

Для записи отклонений фактических затрат от нормативных необходимы соответствующие проводки. При ведении учетных записей необходимо соблюдать следующие принципы:

- все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;

- для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;

- неблагоприятные отклонения отражаются по Дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту.

Особенность рассматриваемой системы - учет отклонений ведется с использованием отдельного счета "Отклонения", причем по каждому виду отклонений выделяют субсчет. В учете собирается информация о том, что должно было произойти, и о том, какие отклонения имели место.

Для отражения в бухгалтерском учете возникающих отклонений можно использовать счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", который предназначен для учета отклонений в стоимости материалов. В данном случае на счете 16 отражаются все возникшие отклонения от стандартных издержек: по материалам, трудозатратам, накладным расходам. Благоприятные отклонения записываются по кредиту счета, неблагоприятные - по дебету.

Рассмотрим один из вариантов организации учетного процесса по системе "стандарт-кост". Все затраты по нормам отражаются на счете 20 "Основное производство". Незавершенное производство оценивается на основе нормативных значений. Произведенная продукция списывается на счет 43 "Готовая продукция" и далее на счет 90 "Продажи" автоматически по нормативным затратам. Если фактические затраты отличаются от нормативных, то возникают отклонения, которые показывают на специальных субсчетах к счету 16. Эти субсчета открывают в зависимости от места возникновения отклонений, не затрагивая счет 20 "Основное производство".

Например, для учета отклонений по материалам открываются субсчет 16/10 "Отклонения по материалам", по трудозатратам - субсчет 16/70 "Отклонения по оплате труда", по общепроизводственным затратам - субсчет 16/25 "Отклонения по общепроизводственным затратам".

В результате на счете 16 аккумулируются все отклонения, которые суммируются. По истечении определенного времени сальдо по этому счету списывают не на себестоимость продукции, а на финансовые результаты.

Рассмотрим порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета при системе "стандарт-кост".

1. Приобретены и оприходованы на склад основные материалы от поставщиков:

**Дебет 10 "Материалы"** - увеличение запасов материалов записывается по фактически закупленному количеству, но по нормативной цене (Нормативная цена x Фактическое количество)

**Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"** - учитываются счета к оплате по фактическим затратам для отражения соответствующей задолженности перед поставщиком (Фактическая цена x Фактическое количество);

**Дебет (Кредит) 16/10/01 "Отклонение по ценам"** - определяется отклонение по цене прямых материалов [(Нормативная цена - Фактическая цена) x Фактическое количество].

2. Произведено списание материалов на основное производство:

**Дебет 20 "Основное производство"** - все суммы на счете записываются по нормативам (Нормативное количество x Нормативная цена за 1 единицу)

**Кредит 10 "Материалы"** - с этого счета должно быть списано фактически отпущенное в производство количество материалов по нормативной цене, так как по этой цене оно было оприходовано (Фактическое количество x Нормативная цена за 1 единицу). Напомним, что материалы могут быть использованы в меньших количествах, чем закуплено.

**Дебет (Кредит)16/10/02 "Отклонение по использованию материалов"** - определяется отклонение по использованию прямых материалов [(Фактическое количество - Нормативное количество) x Нормативная цена за 1 единицу].

3. Начислена заработная плата основным производственным рабочим:

**Дебет 20 "Основное производство"** - счет дебетуется по нормативным затратам (Нормо-часы x Нормативная ставка оплаты труда)

**Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"** - счет должен кредитоваться на сумму фактических затрат труда производственных рабочих (Фактически отработанные часы x Фактическая ставка оплаты труда).

Отклонения, если они вычислены правильно, будут балансировать разницу между двумя этими суммами:

**Дебет (Кредит) 16/70/01 "Отклонения по ставке оплаты прямого труда"** - определяется соответствующее отклонение [(Фактическая ставка - Нормативная ставка) x Фактические часы];

**Дебет (Кредит) 16/70/02 "Отклонения по производительности прямого труда"** - определяется соответствующее отклонение [(Фактические часы - Нормативные часы) x Нормативная ставка].

4. Осуществляется распределение общепроизводственных расходов (закрытие счетов и запись отклонений).

Запись отклонений общепроизводственных расходов отличается по времени и технике от отражения отклонений прямых затрат труда и материалов. Сначала общая сумма общепроизводственных расходов показывается по дебету 20 "Основное производство" по нормативам: Нормативные часы прямого труда x Нормативные коэффициенты переменных и постоянных общепроизводственных расходов.

Отнесение общепроизводственных затрат на производство:

**Дебет 20 "Основное производство"**

**Кредит 25 "Общепроизводственные расходы"** - на сумму нормативных общепроизводственных затрат.

Отклонение фактических расходов от нормативных определяется позднее, когда синтетический счет 25 "Общепроизводственные расходы", где по дебету собираются все фактически понесенные общепроизводственные расходы, а по кредиту - нормативные общепроизводственные расходы, закрывается в конце периода.

Отражение фактических общепроизводственных затрат в течение отчетного периода:

**Д25 К10/02/70/69** - на сумму фактически понесенных общепроизводственных расходов.

Запись отклонений:

**Дебет (Кредит) 16/25/01 "Контролируемое отклонение общепроизводственных расходов"** - списывается отклонение общепроизводственных расходов по объему;

**Дебет (Кредит) 16/25/02 "Отклонения общепроизводственных расходов по объему"** - отражается контролируемое отклонение общепроизводственных расходов.

5. Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция:

**Дебет 43 "Готовая продукция"**

**Кредит 20 "Основное производство"** - так как все элементы затрат на счете 20 учтены по нормативам, то списание затрат также должно производиться по нормативной себестоимости.

6. Отражена выручка от продаж (продажа готовой продукции):

**Дебет 62 Кредит 90.1** - на сумму выручки.

7. Списывается себестоимость проданной продукции:

**Дебет 90.2 Кредит 43**- на сумму нормативной себестоимости продукции.

8. Закрытие счетов отклонений в конце учетного периода.

В конце периода все сальдо на счетах отклонений должны быть перенесены одним из двух способов в зависимости от сложившейся ситуации.

1. Если вся продукция была полностью завершена в производстве и продана, то все отклонения переносятся на 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж".

Счет 16 в конце отчетного периода закрывается: подсчитываются обороты, и разница между дебетовым и кредитовым оборотами переносится на счет. Если дебетовый оборот будет больше кредитового, то делается дополнительная проводка на сумму разницы:

**Дебет 90 Кредит 16** - все отклонения включаются в себестоимость проданной продукции. В случае превышения кредитового оборота над дебетовым, используется сторнировочная запись.

2. Если в конце периода выявляются значительные остатки по счетам 20 и 43 (не вся продукция окончательно завершена и/или не вся готовая продукция продана), то сумма всех отклонений должна быть распределена на счетах 20, 43,90 пропорционально остаткам на них:

**Дебет 20 /43/ 90.2 Кредит 16** - дополнительной записью, при превышении неблагоприятных отклонений над благоприятными;

**Дебет 20 /43 /90 Кредит 16** - сторно, при превышении благоприятных отклонений над неблагоприятными.

Таким образом, хотелось бы отметить, что отличительной особенностью ведения бухгалтерского учета при формировании себестоимости продукции является, что на счете 20 формируется нормативная, а не фактическая себестоимость, которую мы получаем в результате списания затрат по нормативам. Фактические затраты отражаются только за счет отклонений, которые накапливаются на счете 16 и затем сразу же переносятся на счет 90 для формирования финансового результата.

**2.3.Элементы использования системы стандарт-кост в отечественном учете**

При нормативном методе учета затрат, используемом в нашей стране, который является аналогом зарубежной методики «стандарт-кост» как элемент учетной политики должен быть использован счет 40 «Выпуск продукции работ, услуг» для отражения текущего учета выпуска готовой продукции, работ, услуг.

В течение отчетного периода в бухгалтерском учете делаются записи по дебету счета 43 и кредиту счета 40 по нормативной себестоимости. В конце учетного периода после определения объема незавершенного производства исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции, которая отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 40 и кредиту счета 20.

Таким образом, по дебету счета и кредиту 40 счета фиксируется один и тот же объем продукции, но в разной оценке: по дебету – по фактической себестоимости, по кредиту – по плановой себестоимости. Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов счета 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной себестоимости, которые списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 дополнительной или сторнированной записью в зависимости от характера этих отклонений. Готовую продукцию в балансе показывают по нормативной себестоимости.

Являясь признаком организации нормативного учета, аналогичного системе «стандарт-кост», счет 40 дает возможность применения в отечественном учете нормативного учета.

**Заключение**

В моей работе я рассмотрела особенности системы «стандарт-кост», учет затрат, формирование себестоимости продукции в данной методике и отметила особенности применения данной системы в России (использование нормативного метода учета затрат). Подводя итоги, хотелось бы подчеркнуть, что «стандарт - кост» представляет собой разработку стандартов на затраты сырья, материалов, топливно-энергетических ресурсов, затраты труда, накладные расходы (общецеховые, общехозяйственные), составление стандартных калькуляций и учет фактических затрат с применением отражения отклонений от стандартов.

Главное отличие метода «стандарт-кост» от прочих методов, используемых для расчета себестоимости продукции и учета затрат, что при её использовании, за основу берутся не фактически произошедшие события, а определенные стандартные, которые и отражаются в бухгалтерском учете.

Основной целью моей работы было изучить учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с использованием метода «стандарт-кост». Рассмотрев в третьей главе моей работы особенности ведения бухгалтерских записей при данном методе, я сделала выводы:

1)при формировании себестоимости продукции учет затрат ведется по нормативам, при этом отклонения фактических затрат от нормативных ведется отдельно;

2)также по нормативам ведется выпуск продукции и незавершенное производство;

3)косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения по косвенным расходам выявляются с учетом объема производства;

4) по сути, при использовании методики «стандарт-кост» не происходит сбора затрат, за базу берется уже рассчитанная ранее стандартная себестоимость, которая и складывается из ранее полученных нормативных затрат;

5)для отражения всех отклонений фактического производства используется счет 16, конечное сальдо которого впоследствии списывается на финансовый результат.

В своей работе я также уделила достаточно большое внимание видам отклонений и их анализу, так как главным в применении метода «стандарт-кост» является контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение «стандарт-кост» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

В заключение, хотелось бы отметить, что на современном этапе в нашей стране развитие управленческого учета в нашей стране находится на начальном этапе, на предприятиях нашей страны не развито активное использование данных бухгалтерского учета для принятий управленческих решений. На мой взгляд, система «стандарт-кост» наглядно показывает, как можно использовать на практике данные бухгалтерского учета для принятия управленческих решений. Система учета затрат «стандарт-кост» является эффективным методом учета затрат, так как позволяет своевременно и оперативно контролировать использование ресурсов и выявлять внутренние резервы для повышения эффективности производства. В отличие от методов учета затрат, при которых используется расчет фактической себестоимости, система «стандарт-кост» позволяет планировать затраты и, рассчитывая отклонения фактических затрат от плановых, позволяет в дальнейшем исследовать их и, выявляя тем самым недостатки организации, принимать меры для предотвращений в будущем.

**II. Практическая часть**

В практической части моей работы будет приведена задача на определение себестоимости продукции по позаказному методу учета затрат.

**Условия задачи:**

Сумма материальных затрат, понесенных предприятием для выполнения двух заказов, составляет 100000 руб. Ожидаемая сумма косвенных расходов на предстоящий период составляет 85000 руб., в том числе: - заработная плата – 21500 руб.;

- фактически израсходованы вспомогательные материалы на заказ № 1 – 7000 руб.;

-фактически израсходованные вспомогательные материалы на заказ №2 – 10000 руб.;

- амортизация – 10000 руб.;

- арендная плата – 26400 руб.;

- предоставляемые услуги сторонних организаций – 10000 руб.

В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценке бухгалтерии, ожидается в сумме 30.000 руб.

Фактически израсходованы основные материалы на заказ №1 – 30000 руб.

Фактические затраты на оплату труда рабочих (заказ № 1) – 13000 руб.

Фактически израсходованы материалы на заказ № 2 - 70000 руб.

Фактические затраты на оплату труда рабочих (заказ № 2) –17000 руб.

Фактическая сумма косвенных расходов составила 81400 руб. (фактически использованные материалы на заказ №2 – 6500).

Определить: 1)себестоимость обоих заказов, 2) финансовый результат предприятия, если по договору сумма покупки обоих заказов составила 300000 руб., 3)отразить взаимосвязь синтетических счетов при позаказном методе учета затрат.

**Решение.**

Так как ожидаемая сумма косвенных расходов составляет 85000 руб., а заработная плата основных производственных рабочих составляет 30000 руб., то, если мы принимаем её за базу для распределения, то получаем бюджетную ставку распределения косвенных доходов, равной:

**84900 / 30000=2, 83.**

Это означает, что на 1 рубль заработной платы основных производственных рабочих приходится 2, 83 рубля косвенных расходов.

Составим таблицу, куда поместим данные по прямой заработной плате и косвенным расходам по заказам 1 и 2.

**Таблица 1.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Заказ** | **Прямая заработная плата, отнесенная на заказ, руб.** | **Косвенные расходы, отнесённые на заказ (гр. 2\*2,83), руб.** |
| **1** | 13000 | 36790 |
| **2** | 17000 | 48110 |
| **Итого** | 30000 | 84900 |

В течение отчетного периода будут сделаны данные проводка:

**1) Д20 К10 100000**

Для организации управленческого учета будут открыты карточки заказа №1 и №2. В них производятся следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Заказ №1** | **Заказ №2** |
| **Основные материалы, руб.** | 30000 | 70000 |

Стоимость вспомогательных материалов, как косвенных расходов, относится на счет 25 «Общепроизводственные расходы»:

**2) Д25 К10 17000**

В связи с выполнением двух заказов начислена заработная плата основным производственным рабочим – 30000 руб., в том числе по заказу №1- 13000 руб., а по заказу №2 – 17000 руб.

Вспомогательным рабочим- 20000 руб.

В течение отчетного периода в финансовом учете будут сделаны данные проводки:

**3)** **Д20 К70 30000**

**4)Д25 К70 21500**

Помимо заработной платы и материалов, в организации имеются прочие общехозяйственные расходы, они списываются на счет 25 проводками:

**5) Д25 К76.1 26400**

**6) Д25 К76.2 10000**

**7) Д25 К02 10000**

Итого на 25 счете получаем сумму в 84900, которая будет распределена, как показано в таблице 1.

В управленческом учете в карточках заказов будут сделаны записи:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Заказ №1** | | | **Заказ №2** |
| **Основные материалы, руб.** | 30000 | | | 70000 |
| **Заработная плата основных рабочих** | | 13000 | | 17000 |
| **Общепроизводственные**  **расходы** | | 36790 | 48110 | |
| **Итого условно-фактическая себестоимость** | | **79790** | **135110** | |

В бухгалтерском учете будет сделана запись:

**8) Д20 К25 84900**

Таким образом, на 20-том счете была сформирована себестоимость продукции.

Затем продукция передается на склад по условно-фактической себестоимости:

**9) Д43 К20 214900**

Отгрузка продукции заказчику (по договорной стоимости):

**10) Д62 К90.1 2 300000**

Начислена задолженность бюджету по НДС:

**11) Д90.5 К68 54000**

Списана себестоимость реализованной продукции:

**12) Д90 К43 214900**

Отражена прибыль от реализации продукции:

**13) Д90 К99 31100**

По окончании отчетного периода выясняется фактическая сумма общепроизводственных затрат.

Из условия следует, что фактическая сумма косвенных расходов составила 81400.

Рассчитаем отклонение суммы фактических от суммы плановых косвенных расходов: **84900-81400=3500.**

**3500/81400\*100%=4,3%**

Отклонение менее 5% считается несущественным, следовательно, необходимо произвести сторнированную корректирующую запись на сумму, равную отклонению - 3500:

**3500**

**14) Д90 К25**

Также необходимо списать дополнительно выявленный финансовый результат:

**15) Д90 К99 3500**

По условию, фактически использованные вспомогательные материалы составили 6500, следовательно, разницу (10000-3500=6500) отразим сторнированной записью:

**16) Д25 К10**

**3500**

**Взаимосвязь синтетических счетов при позаказном методе учета затрат**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 76 | | | | |  | 10 | | |  | 20 | |
| Дебет | | Кредит | | |  | Дебет | Кредит | |  | Дебет | Кредит |
|  | | **5) 26400** | | |  | 100000  17000 |  | |  | **1)100000** | **9) 214900** |
|  | | **6) 10000** | | |  | **1) 100000**  **2)17000**  **3500**  **14)** | |  | **3)30000**  **8) 84900** |  |
|  | | 36400 | | |  | 107000 | 103500 | |  | 214900 | 214900 |
|  | | 36400 | | |  | 3500 |  | |  | **0** |  |
|  | |  | | |  |  |  | |  |  |  |
| 43 | | | | |  | 90 | | |  | 70 | |
| Дебет | | | Кредит | |  | Дебет | | Кредит |  | Дебет | Кредит |
|  | | |  | |  | **11)54000** | | **10)300000** |  |  | **3) 30000** |
| **9) 214900** | | | **12) 214900** | |  | **12) 214900**  **13) 31100**  **3500**  **14)**  **15) 3500** | |  |  |  | **4) 21500** |
| 214900 | | | 214900 | |  | 300000 | | 300000 |  |  | 51500 |
| **0** | | |  | |  |  | |  |  |  | 51500 |
|  | | |  | |  |  | |  |  |
| 99 | | | |
| Дебет | Кредит | | |
|  | **13) 31100** | | |
|  | **15) 3500** | | |
|  | 34600 | | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 68 | |  | 62 | |  | 25 | |
| Дебет | Кредит |  | Дебет | Кредит |  | Дебет | Кредит |
|  | **11)54000** |  |  |  |  | **2)17000** | **8) 84900** |
|  |  |  | **10) 300000** |  |  | **4) 21500** | **14)**  **3500** |
|  | 54000 |  | 300000 |  |  | **5) 26400** |  |
|  | 54000 |  | **300000** |  |  | **6) 10000** |  |
|  |  |  |  |  |  | **7) 10000**  **16)**  **3500** |  |
|  |  |  |  |  |  | 81400 | 81400 |
|  |  |  |  |  |  | 0 |  |

**Список используемой литературы**

**I. Учебные пособия:**

1. Вахрушина М.А.

Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие.- М.: ИКФ Омега-Л, 2010.

2.Вахрушева О.Б.

Управленческий учет: учебное пособие.- М.: Эксмо, 2010.

3.Друри, Колин.

Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для ВУЗов. - М.: Аудит, 2006.

4. Керлимов В.Э.

Управленческий учет, М.: Маркетинг, 2009 г.

**II.Нормативно-правовые акты:**

1.Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)

(редакция от 27.11.2006)

2**.**Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (редакция от 27. 11. 2006)

**III. Научные статьи:**

1.Воронова, Е. Ю.  
Особенности и перспективы применения системы "стандарт-кост" / Е. Ю. Воронова // Вестник Московского университета. Сер. 6, Экономика,  
2004. - N 5. - С. 39-60. - Библиогр. в сносках.

2.Воронова, Е. Ю.  
Система "стандарт-кост": списание и исследование отклонений / Е. Ю. Воронова // Аудитор, 2004. - N 7. - С. 24-28. - Окончание. Начало в N 4, 2003.

**IV. Интернет-ресурсы:**

http://www.buh.ru

http://www.audit-it.ru

http://www.uamconsult.com