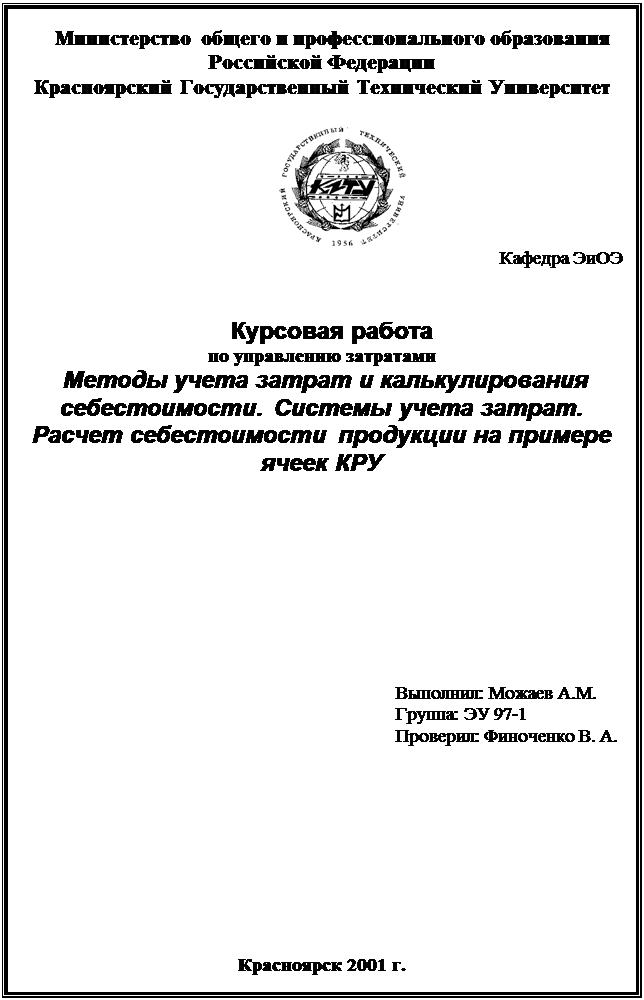
# Системы и методы калькулирования себестоимости. Расчет себестоимости на примере ячеек КРУ

Оглавление



Оглавление.................................................................................................. 2

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости 3

Нормативный метод.................................................................................... 3

Позаказной метод......................................................................................... 4

Попроцессный метод.................................................................................... 8

Попередельный учет затрат...................................................................... 11

Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.................................................................................................. 13

Краткая характеристика системы учета полных затрат......................... 13

Краткая характеристика системы учета переменных затрат................. 17

Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования 20

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 21

Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат...................................................................................................................... 24

Список используемой литературы.......................................... 31

Приложение. Расчет себестоимости продукции на примере ячеек КРУ 32

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ или услуг и всей товарной продукции называется калькуляцией. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (или фактическую) калькуляции.

Плановой калькуляцией определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и нормы расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на разовые изделия или определение цен, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало года, месяца, норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным мощностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше, а в конце года – ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского отчета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводственные расходы.

Калькулирование себестоимости произведенной продукции осуществляют различными методами. Под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют нормативный, позаказной, попередельный, попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод

Нормативный метод учета затрат на производство или калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

Зф=Зн+О+И,

Где:     **Зф** - затраты фактические;

**Зн** — затраты нормативные;

**О** — величина отклонений от норм;

**И** — величина изменений норм.

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путём. *Фактическую себестоимость* этих видов продукции определяют способом прямого расчёта по приведенной формуле.

Если субъектом счёта производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Применение *нормативного метода* учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению. На предприятиях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. На этих предприятиях вместо нормативных калькуляций можно использовать *плановые.*

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Позаказной метод.

Позаказной учет производственных затрат аккумулирует затраты по отдельным работам, подрядам и заказам. Такой метод калькуляции применяется тогда, когда продукция производится отдельными партиями или сериями или, когда она изготовляется в соответствии с техническими условиями заказчиками. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. *Под* ***заказом*** *понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные монтажные и экспериментальные работы.* При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Позаказная калькуляция широко используется производителями, работающими на основе заказов в таких сферах как печатное дело, авиационная промышленность, строительство, ремонт автомобилей, профессиональные услуги.

В целях регистрации различных производственных затрат для учета незавершенного производства используют ведомость калькуляции затрат по заказу и видам работ. Для каждого заказа заводится отдельная ведомость, в которой аккумулируются затраты по прямым материалам, прямому труду и заводским накладным расходам, относимых на этот заказ по мере его прохождения через процесс производства. В зависимости от потребностей компании форма ведомости может быть различной.

Теперь остановимся на аккумуляции затрат. При позаказной калькуляции затрат они отслеживаются следующим образом. Прямые материалы и прямой труд относятся непосредственно на конкретный вид работ, затраты, прямо не прослеживаемые, такие как заводские накладные расходы, относят на отдельные работы с использованием заданной ставки (распределения) накладных расходов.

Применение отнесенной ставки накладных расходов необходимо при сезонных колебаниях деловой активности, тогда можно вывести баллы, близкие по значениям показателям удельной себестоимости. Если же применить фактические величины накладных расходов, то в силу сезонного характера деловой активности месячные показатели удельной себестоимости могут получиться искаженными.

То, что один и тот же продукт в один месяц учитывается по одной ставке заводских накладных расходов, а во второй – по другой, не является логичным. Эта разница в ставках накладных расходов не отражает месячные, нормальные условия производства. Средняя месячная норма, определяемая расходами, исходя из годового объема производства, более точно, чем фактические месячные показатели, отражает типичный характер отношений между полными заводскими накладными расходами и объемом производства.

Степень готовности изделия, используемая для определения ставки заводских накладных расходов, в разных функциональных подразделениях разная. Это зависит от того, какой вид затрат наиболее соответствует действительности на данном производстве и какова, связанная с этим динамика затрат. В одном подразделении для определения коэффициента использования, целесообразно исходить из прямых трудозатрат в человеко-часах, в другом имеет смысл опираться на показатель в машино-часах как наиболее характерный для данного производства. Сравнение отнесенных накладных расходов с фактическими, позволяет определить в каких случаях в течение года на производственную себестоимость было отнесено слишком мало накладных расходов (недопоглощенные накладные расходы), а в каких слишком много (избыточно поглощенные заводские расходы).

Формулы недопоглощенных и избыточно поглощенных заводских накладных расходов выглядят следующим образом:

Недопоглощенные расходы = Отнесенные накладные < Фактические накладные

Избыточно поглощенные расходы = Отнесенные накладные > Фактические накладные

В конце года разница между фактически отнесенными накладными расходами и отнесенными накладными расходами, если она существует и несущественна, исчерпывается в себестоимости реализованной продукции. Если же эта разница существенна, то тогда затраты на незавершенное производство, себестоимость готовой и реализованной продукции на конец года корректируются, соответственно в единицах продукции или денежных единицах, пропорционально величине отклонения фактических накладных расходов от распределенных.

Типичные записи в журнале при учете операций позаказной калькуляции затрат имеют следующий вид:

1.    Отнести прямые затраты и прямой труд на продукт-заказ “X”

2.    Отнести заводские накладные расходы на незавершенное производство по продукту-заказу “X”

3.    Занести в учет фактические накладные расходы по заказу “X”

4.    Переместить обработанные изделия по заказу “X”

5.    Занести в учет продажу готовой продукции по заказу “X”

В этом же вопросе нужно уделить внимание характеристикам производственной мощности.

Термин мощность означает «степень сдерживания», «верхний предел». Дефицит машинного времени, материалов и т. д. может решающим образом сказаться на ограничении производства и продаж. Администрация в целях текущего планирования и контроля устанавливает верхний предел мощности предприятия, принимая во внимание технические и экономические факторы. Обычно именно администрация,  а не внешние факторы определяют верхнюю границу производственных мощностей. При определении пределов производственной мощности руководство учитывает собственные решения относительно приобретения основных средств. В свою очередь, менеджеры, изучив возможный эффект от этих капитальных затрат, при ведении хозяйственных операций на годы вперед, подготавливают решения по станкам и оборудованию.

Очень важно выяснить различные характеристики (знаменателя) производственной мощности, поскольку это влияет на оценку плановых показателей и определение результатов деятельности. Это также отражается на избыточной и недостаточной поглощаемости заводских накладных расходов.

Производственная мощность – это способность производить продукцию в течение заданного периода времени. Ее верхний предел обуславливается наличием помещений, оборудования, трудовых ресурсов, материалов и капитала. Производственная мощность может выражаться в единицах продукции, денежных единицах, трудозатратах и т. д. Существует четыре основных уровня производственной мощности:

1.    Теоретическая. Она представляет собой объем хозяйственных операций, который может быть достигнут в идеальных условиях работы с минимально возможным отрицательным результатом. Это максимально возможный выход продукции, называемый также идеальной, паспортной или максимальной производственной мощностью.

2.    Практическая. Это наивысший уровень производства, который достигается предприятием при сохранении приемлемой степени эффективности с учетом неизбежных потерь производственного времени (отпуска, выходные и праздничные дни, ремонт оборудования), также называется максимальной практической производственной мощностью.

3.    Нормальная. Нормальная производственная мощность есть средний уровень хозяйственной деятельности, достигаемый для удовлетворения спроса на производимые предприятием товары и услуги в течение целого ряда лет с учетом сезонных и циклических колебаний спроса, тенденций его роста или сокращения.

4.    Ожидаемый годовой объем производства. Это понятие близкое к нормальной производственной мощности, но с тем отличием, что оно ограничено одним определенным годом. Эту характеристику называют также плановой производственной мощностью.

   В зависимости от того, какой уровень производственной мощности будет выбран для определения ставки заводских накладных расходов, зависит потенциально долгосрочный эффект на избыточную и недостаточную поглощаемость накладных расходов.

Можно также отметить, что можно использовать калькуляцию по нормативным затратам в сочетании с позаказной калькуляцией. Калькуляция нормативных затрат является тем инструментом, который может дополнить позаказную калькуляцию. Позаказная калькуляция применяется тогда, когда определенными затратами предусматривается одной составной единицы продукции, или небольшой партии самостоятельных изделий. Единицы продукции индивидуализируются сообразно специфическим требованиям покупателей. Установление нормативных затрат может быть полезным при предварительном производстве расчетов по прямым материалам, нормативным заводским накладным расходам, прямому труду необходимым для выполнения каждого заказа. Оно и понятно, т. к. это сочетание позволяет реально оценить степень риска при производстве, упростить жизнь менеджера и бухгалтера, сократить затраты времени при анализе конечных результатов деятельности предприятия на определенном отрезке времени.

Попроцессный метод

Сейчас рассмотрим другую систему, такую, в которой производственные затраты аккумулируются по одинаковым продуктам производства. Компания может применять для одних продуктов производства попроцессную калькуляцию, а для других – позаказную. При попроцессной  калькуляции производственные затраты группируются по подразделениям или по производственным процессам. Полные производственные затраты аккумулируются по двум основным статьям – прямым материалам и конверсионным затратам (сумме прямых затрат на оплату труда и отнесенных на себестоимость готовой продукции заводских накладных расходов). Удельная себестоимость получается путем деления полной себестоимости, относимой на счет центра затрат, на объем производства этого центра затрат. В этом смысле удельная себестоимость есть усредненный показатель. Попроцессная калькуляция удобна для тех компаний, которые производят сплошную массу одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов. В общем плане попроцессная калькуляция  используется в таких отраслях как нефтяная, угольная, химическая, текстильная, бумажная и т. д.

Поскольку удельная себестоимость при попроцессной калькуляции представляет собой усредненный показатель, то и попроцессная система учета требует меньшего числа хозяйственных операции, чем позаказная система. Именно поэтому многие компании предпочитают пользоваться попроцессной калькуляцией затрат. В любом случае, прежде чем остановиться на конкретной системы, необходимо уяснить принципиальные особенности каждой системы в более широком плане. Обычно выбор того или иного метода калькулирования в значительной степени зависит от характеристик производственного процесса и видов производимой продукции. Если это продукция одного типа, она продвигается от одного технологического участка к другому непрерывным потоком, предпочтительным является метод попроцессной калькуляции затрат. Однако если затраты на производство различных видов продукции значительно отличаются друг от друга, то применение попроцессной калькуляции не сможет обеспечить производителя адекватной информацией, поэтому здесь более уместно воспользоваться методом позаказной калькуляции.

Некоторые компании могут посчитать необходимым применить смешанный вариант использования этих двух систем, исходя при этом из характера движения продукции по производственным цехам, например, в условиях параллельных технологических процессов.

Наиболее подходят для попроцессной калькуляции предприятия, имеющие следующие особенности:

ü Качество продукции однородно;

ü Отдельный заказ не оказывает влияния на производственный процесс в целом;

ü Выполнение заказов покупателя обеспечивается на основе запасов производителя;

ü Производство является серийным массовым и осуществляется поточным способом;

ü Применяется стандартизация технологических процессов и продукции производства;

ü Спрос на выпускаемую продукцию постоянен;

ü Контроль затрат по производственным подразделениям является более целесообразным, чем учет на основе требований покупателя или характеристик продукции;

ü Стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений; например, технический контроль проводится на уровне производственных подразделений непосредственно на линии в ходе производственного процесса;

Существует три различных способа организации движения продукции связанного с попроцессной калькуляцией затрат:

1.    Последовательное перемещение

2.    Параллельное перемещение

3.    Избирательное перемещение

Последовательное:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 2 | Подразделение 3 | Готовая продукция |

Параллельное:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 2 |  |  |
|  |  | Подразделение Х | Готовая продукция |
| Подразделение А | Подразделение Б |  |  |

Избирательное

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 4 | | Подразделение 5 |
| Готовая продукция | | | |
| Подразделение 2 | | Подразделение 3 | |
|  |  |  |  |

При последовательном перемещении каждый продукт подвергается одинаковой серии операций. В текстильной промышленности, например, фабрика обычно имеет прядильный цех и цех окраски. Пряжа из прядильного цеха поступает в цех окраски, а затем на склад готовой продукции. Способ перемещения здесь продукции является последовательным.

При параллельном перемещении отдельные виды работ выполняются одновременно, а затем в определенном процессе сходятся в единую цепочку. По тем видам работ, которые производятся одновременно, может потребоваться применение калькуляции позаказного типа, для учета различий в затратах на одновременное проведение различных видов работ. Такая схема применяется в производстве консервированных продуктов питания. Так, при изготовлении фруктовых смесей разные виды фруктов очищаются от кожуры и перерабатываются одновременно на разных производственных участках. После этого на заключительных этапах переработки и консервирования они смешиваются и поступают на склад готовой продукции.

При избирательном перемещении продукция проходит технологические ряды внутризаводских подразделений, каждый из которых построен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к конечному продукту. В эту категорию попадают мясоперерабатывающие и нефтеперерабатывающие предприятия. При мясопереработке, например, часть мяса после забоя поступает на мясорубку и упаковку, а затем на склад готовой продукции. В то же самое время другая часть проходит обработку копчением, затем упаковывается и поступает на склад. Этот способ может применяться в разнообразных формах.

Учет затрат методом попроцессной калькуляции содержит четыре основные операции:

1.    Суммирование движущихся в потоке вещественных единиц продукции. На первом этапе определяется сумма единиц продукции, подвергшейся обработке в данном подразделении в течение отчетного периода времени. При этом объем на входе должен равняться объему на выходе. Этот этап позволяет выявить утраченные в процессе производства единицы продукции. Взаимозависимость может быть выражена формулой:   
Зпр+I=Зкп+Т  
где Зпр – первоначальные запасы, I – количество продукции на начало периода, Зкп – запасы на конец периода, Т - количество единиц завершенной и переданной далее продукции.

2.    Определение продукции на выходе в эквивалентных единицах. Для того, чтобы выявить удельную себестоимость в условиях много процессного производства важно установить полный объем работы, выполненной за отчетный период. В обрабатывающих отраслях существует специфическая причина, связанная с тем, как учитывать все еще не завершенное производство, т. е. работы на конец отчетного периода выполненные частично. Для целей попроцессной калькуляции затрат единицы частично завершенной продукции измеряются на основе эквивалентов полных единиц продукции. Эквивалентные единицы представляют собой показатель того, какое число полных единиц продукции соответствует количеству полностью завершенных единиц продукции плюс количество частично завершенных единиц продукции. Например, 100 единиц продукции со степенью завершенности в 60%, с точки зрения производственных затрат, эквивалентны 60 полностью завершенным единицам.

3.    Определение полных учитываемых затрат и вычисление удельной себестоимости в расчете на эквивалентную единицу. На этом этапе суммируются полные затраты отнесенные на производственное подразделение в отчетном периоде. Удельная себестоимость в расчете на эквивалент составит:   
Ус=Пз/Эп,   
где Ус – удельная себестоимость, Пз – полные затраты за период                                                                                                                                     времени, Эп – эквивалентные единицы продукции за период времени.

4.    Учет единиц завершенной и переданной далее продукции и единиц, остающихся в незавершенном производстве.

Для попроцессной калькуляции затрат используется так называемая сводная ведомость затрат на производство. В ней обобщаются как полные затраты, так и показатели удельной себестоимости, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами незавершенного производства и единицами завершенной и переданной далее (или запасами продукции) продукции.

Сводная ведомость затрат на производство охватывает все четыре этапа калькуляции и служит источником для ежемесячного внесения записей в журнал операций. Это удобная процедура, при которой данные о затратах докладываются руководству.

Попередельный учет затрат.

Он применим в том случае, если сырье и материалы проходят несколько законченных стадий обработки, и после окончания каждой стадии получается не продукт, а полуфабрикат. Полуфабрикаты могут быть использованы как в собственном производстве, так и реализованы на сторону. Затраты на остатки незавершенного производства распределяют по плановой себестоимости определенной стадии производственного процесса.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть:

ü бесполуфабрикатным – контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером оперативно в натуральных величинах и без записи на счетах.

ü полуфабрикатным – себестоимость рассчитывается по каждой стадии производства изделия.

Когда на начало периода остаются запасы или незавершенное производство, продукция, завершенная в процессе производства складывается из различных поступлений, частью за счет частично завершенного производства прошлого периода, а частью за счет единиц нового производства, начатого в текущем периоде. Поскольку затраты способны изменяться от периода к периоду, каждое поступление может изменятся по удельной себестоимости. Стоимость товароматериальных запасов на начало периода может учитываться тремя способами: методом оценки средневзвешенного, методом «первое поступление – первый отпуск» (сокращенно называемым FIFO) и методом «последнее поступление – первый отпуск» (сокращенно называемым LIFO).

*Метод среднего взвешенного.* При методе оценки среднего взвешенного затраты на незавершенное производство на начало периода совмещаются с затратами на производство, начатого в данном периоде, и отсюда определяется средняя себестоимость. При определении эквивалентности единиц продукции различия в затратах между производством, частично завершенным в прошлом периоде, и единицами продукции, начато и завершено в текущем периоде, не учитывается. Для полностью завершенного производства показатель себестоимости только один.

Эквивалентные единицы в методе среднего взвешенного определяются следующим образом: Езп+Сз\*Нкп=Эед, где Эед – эквивалентные единицы, Езп – единицы завершенного производства, Нкп – незавершенное производство на конец периода, Сз – степень завершенности в процентах.

*Метод ФИФО.* В методе «первое поступление - первый отпуск» стоимость незавершенного производства отделяется от дополнительных затрат, отнесенных на текущий период. За период учитываются два вида удельной себестоимости:

1.    Завершенных единиц незавершенного производства на начало периода

2.    Единиц продукции, производство которых начато и завершено в текущем периоде.

          В соответствии с этим методом незавершенное производство предполагается завершить в первую очередь. Эквивалентные единицы в методе ФИФО определяются следующим образом: Эед=Езп+Нкп\*Сз-Ннп\*Сз, где Эед – эквивалентные единицы, Езп – единицы завершенного производства, Нкп – незавершенное производство на конец периода, Ннп – незавершенное производство на начало периода, Сз – степень завершенности в процентах.

Теперь поговорим об использовании данных о производственных затратах. Система попроцессной калькуляции затрат, подобно системе позаказной калькуляции, представляет собой систему аккумуляции затрат, которая выдает показатель производственных затрат на единицу продукции для данного технологического процесса. Учет затрат на единицу продукции применяется в основном при калькуляции себестоимости продукта, оценке товароматериальных запасов и определении доходности. Данные об удельной себестоимости крайне необходимы при установлении цены на произведенную продукцию. Они используются не только при определении цены на конечную продукцию, но и для выбора «надлежащего» состава продукции с целью обеспечения максимальной прибыли, а также для определения путей достижения максимального объема производства. Пожалуй, наиболее эффективным является применение данных о производственных затратах при их использовании фирмой в системе калькуляции по нормативным затратам. В сочетании с калькуляцией по нормативным затратам данные о производственных затратах дают руководству основание рассматривать затратные характеристики производственного подразделения в качестве центра затрат всех категорий, таких, как прямые материалы, прямой труд, накладные расходы. Возрастание любого из этих компонентов затрат дает сигнал администрации о неблагополучии в производственной деятельности подразделения.

Данные о производственных затратах, кроме того, помогают руководству в принятии производственных решений. В условиях многономенклатурного и совместного видов производства администрация предприятия часто оказывается перед необходимостью выбора: продавать ли продукт в «точке разделения производственных затрат» (развилки производства, после которой совместно производимые продукты становятся индивидуально различимыми) или продолжать его дальнейшую обработку. При подготовке внешней отчетности администрация может воспользоваться данными о производственных затратах (будь то полные или удельные затраты) в целях распределения затрат совместного производства по различным совместно производимым продуктам, что позволяет составить отчеты о финансовых результатах по отдельным видам продукции.

Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. *Себестоимость продукции* – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Краткая характеристика системы учета полных затрат

Основу данному методу составляет "Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" от 5 августа 1992 г. N 552. Кроме того, в отдельных министерствах и ведомствах действуют отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, которые учитывают отдельные специфичные только для продукции данной отрасли особенности. Данные инструкции, являясь продолжением и развитием положения №552, уточняют и более всего адаптирую методику расчета себестоимости продукции каждой отдельной отрасли. В дальнейшем наряду с характеристикой положения №552 будет дана характеристика инструкции в промышленности искусственных пористых заполнителей, коей является производство кирпича строительного.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) группируются по статьям затрат.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно - технического характера и т.п.).

Непроизводительные затраты отражаются в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

В соответствии с "Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в промышленности искусственных пористых заполнителей" устанавливается следующая группировка затрат по статьям расходов (статья калькуляции):

ü Сырье и материалы (стоимость покупного или собственной добычи сырья, которые входят в состав вырабатываемой продукции);

ü Возвратные отходы (стоимость возвратных отходов производства, исключаемая из затрат на сырье и материалы);

ü Вспомогательные материалы (стоимость вспомогательных материалов, используемых при изготовлении продукции для обеспечения нормального технологического процесса производства - различные добавки, применяемые для вспучивания сырья);

ü Топливо на технологические цели (стоимость топлива, которое используется непосредственно в технологическом процессе для изготовления продукции: топливо для обжига сырья в печах, для подсушивания сырцовых гранул в сушильном отделении, если не используются уходящие газы; стоимость топлива для зажигания и обжига аглопоритового сырья в агломерационных машинах);

ü Энергия на технологические цели(стоимость всех видов покупной или собственной выработки энергии, расходуемой в технологическом процессе);

ü Основная заработная плата производственных рабочих (основная заработная плата производственных рабочих, занятых непосредственно изготовлением и упаковкой продукции в цехах основного производства);

ü Дополнительная заработная плата производственных рабочих (выплаты, предусмотренные законодательством и коллективными договорами за непроработанное на производстве (неявочное) время рабочих);

ü Отчисления на социальное страхование (отчисление на социальное страхование по установленным нормам от сумм основной и дополнительной заработной платы основных рабочих);

ü Расходы на подготовку и освоение производства (расходы на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); отчисления в фонд освоения новой техники;

ü Расходы на эксплуатацию и содержание производства (затраты на содержание, амортизацию и текущий ремонт производственного и подъемно-транспортного оборудования; цехового транспорта; рабочих мест; погашение стоимости инструментов и приспособлений, включая затраты на их восстановление; затраты на внутризаводское перемещение грузов привлеченным транспортом);

ü Цеховые расходы (заработная плата аппарата управления цехов, амортизация и затраты на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря цехового назначения; затраты на опыты, исследования, рационализацию и изобретательство цехового характера; затраты на мероприятия по охране труда и другие расходы цехов, связанные с управлением и обслуживанием производства);

ü Общезаводские расходы (затраты, связанные с управлением предприятием и организацией производства в целом: заработная плата персонала заводоуправления с отчислениями на социальное страхование, расходы на командировки и подъемные при перемещении сотрудников на служебные разъезды и содержание легкового транспорта, конторские, типографские, почтово-телеграфные и телефонные расходы, расходы по амортизации, содержанию и текущему ремонту зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного назначения; расходы на организованный набор рабочей силы, на подготовку кадров (включая централизованную), налоги, сборы и отчисления; расходы на охрану предприятия и другие расходы общезаводского характера);

ü Потери от брака (в промышленности пористых заполнителей не планируются и не учитываются);

ü Прочие производственные расходы (отчисления на геологоразведочные и другие подобные платежи; отчисления или расходы на НИОКР);

ü Производственная себестоимость;

ü Внепроизводственные расходы (затраты на тару и упаковку продукции; погрузку продукции в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; прочие расходы, связанные со сбытом продукции);

ü Полная себестоимость.

 Затраты на производство группируются по следующим экономическим элементам:

ü Сырье и основные материалы, в том числе покупные изделия и полуфабрикаты (стоимость сырья, основных материалов, а также покупных полуфабрикатов и комплектующих готовых изделий, включая все затраты но их приобретение и доставку до базисных (центральных) складов предприятия сторонним транспортом);

ü Вспомогательные материалы (стоимость покупных материалов, используемых в процессе изготовления продукции для обеспечения нормального технологического процесса и расходуемые на друге производственные и хозяйственные нужды);

ü Топливо (затраты на приобретение всех видов топлива, расходуемого на технологические цели и для выработки всех видов энергии);

ü Энергия (стоимость всех видов покупной энергии, расходуемой для технологической, энергетических, двигательных и других промышленно-производственных и хозяйственных нужд предприятия);

ü Заработная плата основная и дополнительная (отражается основная и дополнительная заработная плата всего промышленно-производственного персонала предприятия, включая премии рабочим, выплачиваемых из фонда заработной платы, и заработная плата работников несписочного состава, относящейся к основной деятельности);

ü Отчисления на социальное страхование (отчисление на социальное страхование по установленным нормам от сумм основной и дополнительной заработной платы основных рабочих);

ü Амортизация основных фондов (сумма амортизационных отчислений, исчисленных исходя из первоначальной стоимости всех производственных основных фондов предприятия и норм амортизационных отчислений);

Прочие затраты (все затраты, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных выше элементов затрат)

Краткая характеристика системы учета переменных затрат

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат *планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость.* Эта себестоимость может включать в себя только прямые, затраты. Она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является система «директ-костинг». Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списываются на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы — остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном. Начало практического применения «директ-костинг» в США связано с 1953 годом, когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы — Direct-Costing-System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Таким образом, *принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости они участвуют в расчетах. Калькуляция себестоимости по переменным издержкам — это такой метод учета затрат, при котором постоянные общепроизводственные расходы исключаются из издержек производства.*

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции.

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгал­терского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалте­ров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, делают вывод сторонники, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на реализацию без внесения в себестоимость продукции. Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компо­нента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоемкие.

Применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводствен­ных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части.

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая), содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

**Маржинальный доход** — *это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам.* В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитанияиз маржинального дохода постоянных издержек *формируется показатель операционной прибыли.*

Как уже отмечалось, Международные бухгалтерские стандарты не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составле­ния внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: *самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги).* Решить эту задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить *эффективную политику ценообразования.* В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополни­тельных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет системы «директ-костинг». Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

Наконец, данная система *позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль* резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат — лучше контролируемыми. Система «директ-костинг» находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике, в частности в издательской деятельности. Использование метода «директ-костинг» в издательской деятельности позволяет иметь информацию о прямых переменных затратах на единицу издания, о коммерческих переменных затратах на единицу издания и об общей сумме постоянных затрат. Полученная информация даст возможность определить:

ü минимальную цену реализации розничной продукции;

ü минимальную цену реализации продукции по подписке;

ü минимальную цену для безубыточной работы;

ü точку безубыточности по тиражу;

ü финансовые показатели деятельности издательства и т.п.

Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами — фактическим и методом учета нормативных затрат.

*Учет фактических затрат* — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам.

*Нормативный метод учета* предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый — путем непосредственного учета затрат, а второй — через отклонения от норм.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

*Учет фактических затрат* на производство *строится на* таких *принципах,* как полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

Еще в начале **XX** в. данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых-экономистов. Так, Г.Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа опера­тивной работы и заработной платы». В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учета при этой сис­теме, а также ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости как следствие «смешения производственных затрат с привходящими (случайными) расходами, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток «исторического» учета себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

Другими недостатками «исторического» учета себестоимости являются:

ü неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;

ü в отсутствие стандартов (норм), единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

ü данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

ü учет «исторической» себестоимости трудоемок, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных потерях труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет «исторических» затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Ценностное выражение результатов производственной деятельности искажается влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае, насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено успешностью работы самого предприятия и его отдельных подразделений и насколько оно вызвано сторонними причинами — удорожанием материалов или ростом других расходов, не зависящих от предприятия. Все это предопределяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

*Норма —* это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавлива­ются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

*Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм.* Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволяет, не дожидаясь конца месяца, иметь фактическую себестоимость изделий (как алгебраическую сумму нормативной себестоимости, отклонений от норм и их изменений), а также регулярно (один раз в 10 дней или чаще) анализировать причины отклонений и выявлять их виновников. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1.    Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.   
Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия *нормативной базы,* содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяйственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т.п. Вместе с тем в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы.

2.    Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3.    Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4.    Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5.    Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов, хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом, позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

*Возможны модификации нормативного метода:* полный и неполный учет нормативных затрат.

Выше речь шла об организации полного учета. *Неполный учет нормативных затрат* является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

ü остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;

ü при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие *недостатки в использовании нормативного метода учета.* Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т.д.

В трудах российских экономистов отмечаются и другие недостатки нормативного метода учета. Так, Н.Г. Иванова и П.А. Галузинский , исследуя практику применения нормативного метода учета на отечественных предприятиях обувной промышленности, отмечают следующее: «Плановые задания в обувной промышленности ус­танавливаются на укрупненный условный объект калькуляции — 100 пар обуви определенного артикула, что приводит к значительному усреднению величин. Увеличение в составе артикула числа трудоемких и материалоемких моделей по сравнению с запланированными вызывает перерасход средств, а увеличение числа менее материалоемких и трудоемких моделей — экономию средств. Поэтому результаты, выявленные путем сопоставления фактических данных с плановыми, не всегда отражают реальное положение дел: перерасход по одним моделям может перекрываться экономией по другим моделям внутри одного артикула, что снижает заинтересованность коллектива в борьбе за безубыточность каждого изделия». В связи с этим вносится предложение: вести учет расхода материалов по каждой модели отдельно, а не по артикулу в целом.

Требуют серьезной доработки и применяемые предприятиями нормативные базы. Как показывает практика, применяемые базы оказываются неполными не только для оценки качества работы вспомогательных подразделений, но и для основных цехов предприятия Нормативные базы для транспортных, энергетических, ремонтно-строительных и экспериментальных подразделений чаще всего отсутствует вовсе.

Согласно сложившимся в нашей стране еще в 30—40-х годах представлениям, под нормой расхода, например материальных и топливно-энергетических ресурсов понимают максимально допустимое плановое количество сырья, материалов на производство единицы продукции (работы, услуги). Так норма стала своеобразным стимулятором максимальной материалоемкости продукции.

Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат

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 роль в 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).

Советские экономисты ознакомились с идеями американского ученого Д.Ч. Гаррисона в 1933 г., когда в СССР был опубликован перевод книги «Стандарт-кост».

В вышедшей годом позже книге другого американского эконо­миста, Т. Дауни, рассматривался упрощенный «стандарт-кост», излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т.е. предлагалась бухгалтерская система учета производственных издержек, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих.

Реализация системы, предложенная Т. Дауни, предполагала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Д.Ч. Гаррисоном.

Таким образом, исторически «стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «стандарт-кост». Большой вклад в решение этого вопроса внес профессор М.Х. Жебрак, представив данную систему в виде нормативного метода учета затрат.

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 ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80 % означает успешную работу. Превышение нормы означает. Что она была установлена ошибочно.*

*Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм.* Так, все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные цены. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.

Самостоятельным расчетом является определение ставки распределения косвенных расходов. Как уже отмечалось, наиболее распространенной базой для их распределения между отдельными изделиями являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих. Если на предприятии несколько цехов и их трудозатраты приблизительно одинаковы для всех выпускаемых изделий, то можно избежать сложных вычислений по распределению накладных расходов по цехам, воспользовавшись одной общей (унифицированной) ставкой косвенных расходов. Если структура предприятия сложнее и оно пользуется цеховыми ставками распределения накладных расходов, то стандартную себестоимость также приходится дифференцировать по цехам.

Обобщая сказанное, можно назвать три возможных метода включения косвенных расходов в стандартную себестоимость. Они предполагают использование:

1.    ставки распределения на каждый станок цеха;

2.    ставки, установленной для каждого цеха;

3.    общей (унифицированной) ставки.

Более точные результаты, бесспорно, дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих и административных расходов и т.д.

Цель системы «стандарт-кост» — правильно и своевременно рассчитать эти отклонения и записать их на счетах бухгалтерского учета.

На первом этапе анализируют отклонения по материалам. Как отмечалось выше, стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов — стандартного расхода материаланаединицу продукции и стандартной цены на него.

Определим отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием *первого фактора — цен на материалы.* Формула расчета этого отклонения ∆Цм, может быть представлена в виде:

∆Цм = (Фактическая цена за единицу — Стандартная цена за единицу) х Количество закупленного материала.

Расчет отклонений - не самоцель. Бухгалтер-аналитик обязан вскрыть причины возникающих неблагоприятных отклонений, с тем чтобы в дальнейшем ответственность за них была возложена на руководителя соответствующего центра ответственности.

*Вторым фактором,* влияющим на размер материальных затрат, является *удельный расход материалов,* т.е. затраты на единицу продукции.

∆Им = (Фактический расход материалов – Стандартный расход материалов)\* Стандартная цена материалов

Далее рассчитаем совокупное отклонение расхода материала с учетом обоих факторов. Совокупное отклонение по материалам – это разница между фактическими затратами на материал и стандартными затратами с учетом фактического выпуска продукции.

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактических трудозатрат от стандартных и установление причин их возникновения. Общая сумма начисленной заработной платы при почасовой форме оплаты труда зависит от количества фактически отработанного времени и ставки оплаты труда. Соответственно и размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами – отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т.е. по производительности труда.

*Отклонение по ставке заработной платы* (∆ЗПст) определяется как разница между фактической и стандартной ставками заработной платы, умноженная на фактическое число отработанных часов:

∆ЗПст = (Фактическая ставка з/пл – Стандартная ставка заработной платы)\* Фактически отработанное время.

*Отклонение по производительности труда* (∆ЗПпт) определяется следующим образом:

∆ЗПпт = (Фактически отработанное время в часах – Стандартное время на фактический выпуск продукции)\* Стандартная почасовая ставка заработной платы.

Причины этих отклонений могут носить как объективный (не зависящий от работы цеха), так и субъективный (зависящий от деятельности начальника цеха) характер. Объективные факторы – низкое качество основных материалов, в результате чего резко возрастают трудозатраты основных рабочих. В этом случае ответственность ложится на начальника отдела снабжения. В числе других объективных причин – отсутствие квалифицированных рабочих кадров, низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и оральный износ, недостатки  в организации труда. За все эти изъяны в производстве отвечает администрация предприятия. Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины в цехе, неудовлетворительная организация рабочих мест и др.

Определяется совокупное отклонение фактически начисленной заработной платы от ее стандартной величины ∆ЗП. Для этого пользуются формулой

∆ЗП = Фактически начисленная заработная плата основных рабочих – Стандартные затраты по заработной плате с учетом фактического объема производства.

На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактически накладных (косвенных) расходов.

Целью расчетов, выполненных выше, были анализ и контроль работы цеха, ответственного  за выпуск продукции. Однако конечный финансовый показатель – прибыль – зависит не только от величины затраченных на производство ресурсов, но и от успехов работы другого центра ответственности – отдела сбыта. Поэтому расчеты заканчиваются анализом отклонений показателя выручки от реализации продукции (работ, услуг) от сметного значения.

Совокупное отклонение этого показателя (∆Q) исчисляется как разность между фактической прибылью, определенной на базе нормативных издержек, и сметной прибылью, также рассчитанной на основе нормативных издержек.

Полученную информацию бухгалтер-аналитик может представить руководству в виде итоговой таблицы. Она наглядна для восприятия и легко читается любым менеджером, не владеющим бухгалтерским учетом. Данная информация позволяет увязать ожидаемую прибыль с фактически достигнутой. Для этого к сметной прибыли прибавляют все благоприятные отклонения и вычитают не благоприятные

Одно из основных преимуществ системы «стандарт-кост» состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, ведь в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т.е. учитываются лишь отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Если предприятие имеет массовое или крупносерийное производство, спецификации на материалы для всех деталей, использует сдельную оплату труда и стандартизацию всех производственных процес­сов, то в условиях системы «стандарт-кост» бухгалтерская работа сводится к учету и выявлению незначительных отклонений от стандартов.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спецификациям наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост». При этом необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих утрачивается, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизирована. Процедура учета затрат и калькулирования в этом случае сводится к:

ü записи отклонений от стандартных цен на поступающие материалы;

ü определению стоимости брака;

ü сопоставлению действительных накладных расходов со стандартными.

На идеальном предприятии (в отсутствии отклонений) трудозатраты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Таким образом, можно утверждать, что учет «исторической» (ретроспективной) себестоимости на предприятии со сложной и стандартизированной продукцией не может дать такого эффекта, какой достигается при применении системы «стандарт-кост».

Система учета себестоимости может влиять на повышение доходности предприятия по таким трем направлениям, как:

1.    выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;

2.    предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;

3.    минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

С решением всех трех задач система «стандарт-кост» справляется успешнее, чем система учета прошлых затрат.

Наиболее существенные различия между традиционным для отечественного учета нормативным методом и системой «стандарт-кост» представлены в таблице.

*Таблица.* Основные отличия нормативного метода учета от системы «стандарт-кост»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Область сравнения** | **«Стандарт-кост»** | **Нормативный метод** |
| Учет изменений норм | Текущий учет изменений норм не ведется | Ведется в разрезе причин и инициаторов |
| Учет отклонений от норм прямых расходов | Отклонения документируются и относятся на виновных и финансовые результаты | Отклонения документируются и относятся на виновных и финансовые результаты |
| Учет отклонений от норм косвенных расходов | Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности | Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства |
| Степень регламентации | Нерегламентирован, не                     имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров | Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы |
| Варианты ведения учета | Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства ведется по стандартной себестоимости  Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции — по нормативным, остаток незавершенного производства — по стандартам с учетом отклонений | Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм  Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выявляются отклонения от плана  Все издержки учитываются по текущим нормам |

Сравнение данных методов позволяет сделать следующие *выводы:*

1.    Оба метода учитывают затраты в пределах норм.

2.    Оба метода предполагают учет полных затрат.

3.    В учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе.

В условиях «стандарт-кост» изменение норм в текущем учете не предполагается. При нормативном методе это возможно.

В отличие от «стандарт-кост» традиционная система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены.

При нормативном методе учета в общем объеме отклонений на учтенные приходится 5—10%, на неучтенные — 90—95%. Анализ себестоимости проводится по сконструированным показателям, не подтвержденным данными бухгалтерского учета. Он лишен какого бы то ни было оперативного значения и носит характер последующего исторического обзора. Метод документации затрат и доходов не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты.

Для раскрытия причин изменения какого-либо интегрального показателя необходимо знать причины изменений частных показателей. Это возможно только тогда, когда документация, оформляющая, к примеру, все произведенные затраты, прямо отвечает на вопрос о причинно-следственных связях и факторах, определяющих произведенные затраты. Информационная база бухгалтерского учета и по сей день не обеспечивает надлежащее выполнение аналитической функции системы бухгалтерского учета.

Список используемой литературы

1.    Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика,1993.-123с.

2.    Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-Пресс,1997.-144с.

3.    "Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" от 5 августа 1992 г. N 552.

4.    Раицкий К.А. Экономика предприятия. М.: ИВЦ « Маркетинг», 1999 г.

5.    Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – 3-е изд. – Минск: Экоперспектива,1999.-498с

6.    Экономика предприятия. Учебник /Под ред. О.И. Волкова.-М.:ИНФРА-М. 1997 г.

Приложение. Расчет себестоимости продукции на примере ячеек КРУ

ОАО «ЭЛКО» – самое крупное специализированное предприятие России по производству вакуумной коммутационной аппаратуры. Основная номенклатура - это:

ü силовые высоковольтные вакуумные выключатели на класс напряжения 10 кв., токи отключения 20, 31.5, 40 кА., номинальные токи 400 - 3150 А.,

ü низковольтные контакторы на напряжение 1140 В,

ü вакуумные дугогасительные камеры на напряжение 1 кВ., 10 кВ., 35 кВ.,

ü двигатели малой мощности (120 и 180 Вт.) для бытовых электроприборов.

Выпускаемая предприятием продукция по своим характеристикам соответствует мировому уровню, прошла сертификацию в органах Госстандарта России- и пользуется повышенным спросом.

Основные потребители - это:

ü Московский «Электрощит»

ü Самарский «Электрощит»

ü Чирчикский трансформаторный завод

ü Нижнетуринский электроаппаратный завод

Эти предприятия используют нашу продукцию в качестве комплектующих для производства новых комплектных распределительных устройств (КРУ).

В настоящее время свыше 45 тыс. вакуумных выключателей производства ОАО «ЭЛКО» работают в различных отраслях народного хозяйства в самых тяжелых климатических условиях.

Учитывая тяжелую экономическую ситуацию в стране, низкую платёжеспособность энергетических предприятий, наиболее выгодным в настоящее время является проведение модернизации, реконструкции действующих подстанций путём замены отработавших свой ресурс маломасляных и электромагнитных выключателей на более надёжные и современные - вакуумные. В настоящее время большинство энергохозяйств идут по пути модернизации морально и физически устаревших КРУ, т.е. путём замены отработавших ресурс маломасляных выключателей типа ВМПЭ, ВМГ и аналогичных им на современные вакуумные типа ВВТЭ, ВВЭ, выпускаемые ОАО «ЭЛКО». Для выполнения данной работы необходимо разработать и поставить на производство выкатные элементы на все типы КРУ, находящиеся сейчас в эксплуатации.