ФГОУ ВПО КАМЧАТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра «бухгалтерскИЙ учет и финансЫ»

Факультет экономики и управления

Дисциплина «Бухгалтерский (управленческий) учет»

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**Калькулирование себестоимости продукции по системе «Стандарт-костинг». Связь с традиционными методами учета затрат**

**ВВЕДЕНИЕ**

В своем Послании Федеральному собранию, президент России Д. Медведев, 12 ноября 2009 года дал оценку состояния национальной экономики, и определил направления её реформирования. В Послании отмечено, что «Условием выживание России, как независимого государства, в современном мире являются - модернизация и технологическое обновление всей производственной сферы. Главными факторами развития отечественной экономики, которая должна переориентироваться на реальные потребности людей, должны стать: обеспечение безопасности, улучшение здоровья, доступ к энергии и доступ к информации. Модернизация и технологическое развитие экономики являются ключевыми для выхода России на новый технологический уровень, для обеспечения лидерских позиций в мире. Основные направления модернизации: внедрение новейших медицинских, энергетических и информационных технологий, развитие космических и телекоммуникационных систем, радикальное повышение энергоэффективности. …Мы обязаны думать, какие природные богатства сможем сохранить и передать будущим поколениям. Вот почему я считаю, что повышение энергоэффективности, переход к рациональной модели потребления ресурсов является одним из приоритетов в модернизации нашей экономики. Задачу эту можно решить только в том случае, если каждый из нас задумается, насколько ответственно он подходит к энергосбережению, так, как, кстати, это делают во всем мире. Там об этом думают абсолютно все». [11]

«Главная проблема сегодняшней российской экономики - это ее крайняя неэффективность. Производительность труда в России остается недопустимо низкой. Те же затраты труда, что и в наиболее развитых странах, приносят в России в несколько раз меньшую отдачу. И это вдвойне опасно в условиях растущей глобальной конкуренции и увеличивающихся затрат на квалифицированный труд, на энергоносители» - Выступление В.В. Путина на заседании Госсовета 08/02/2008 «О стратегии развития России до 2020 года».

Отличительной особенностью отечественной продукции (работ, услуг) являются - высокая материалоёмкость (особенно энергоёмкость), трудоёмкость и фондоёмкость, и как следствие низкая конкурентоспособность с импортной продукцией.

Управление производством (затратами) как средство достижения высокого экономического результата, включает в себя финансовое планирование, калькулирование и учет производственных ресурсов — процессы, которые осуществляются на основе разработанной стратегии, в тесной интеграции и взаимообусловленности. Зачастую планирование и учет тесно не связаны и осуществляются независимо друг от друга, имеют разную методологию, терминологию, отчетность.

Опыт большинства предприятий в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции формировался в условиях плановой экономики, существенно отличающейся от рыночной. Все основные элементы системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции широко использовались в отечественной практике производственного учета. Однако недостаточная ориентированность этих элементов на конечный результат сделала невозможным их полноценное применение в рамках новых условий осуществления хозяйственной деятельности.

В современных условиях актуально создание интегрированной системы формирования информации о затратах на производство. Эта система должна включать такие элементы, как идентификация, измерение, накопление, подготовка и обработка экономической информации. Сформированная система формирования информации на предприятии должна способствовать выработке новых подходов к управлению затратами и обеспечивать такой информацией, чтобы можно было производить разносторонний анализ и текущий контроль затрат с учетом специфики предприятия.

Управленческий учет — новое явление для практики российских предприятий. Ранее его элементы частично использовались в отечественной системе учета затрат. Внедрение управленческого учета требует внимательного изучения его теоретических основ, ранее разработанных и признанных в мировой практике, адаптации и апробации теории на отечественных предприятиях производственной сферы.

Тема данной работы система учета «Стандарт-костинг». В первой главе рассматриваются основы управленческого учета. Во второй главе затронута система «Стандарт-костинг». В третьей главе ведется расчет плановых и фактических показателей операционного бюджета предприятия.

**Глава 1 Основы управленческого учета затрат**

**1.1 Объекты, цели управленческого учета**

Управленческий учет представляет собой систему аналитического учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов, в целях оперативного принятия управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

В широком смысле управленческий учет можно рассматривать как систему управления предприятием, которая интегрирует различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели.

Основными объектами управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяются такие объекты учета, как "центры ответственности" и система внутренней отчетности. [11]

Цель управленческого учета - помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений - реализуется в его задачах, перечисленных ниже:

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

**1.2 Функции управленческого учета**

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики и т.д.

Роль управленческого учетав деятельности предприятий, возрастает с ростом экономических (рыночных) отношений. Модернизация промышленности невозможна без развития управленческого учета.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету.

Как правило, к функциям специалиста по управленческому учету относят следующие обязанности:

- координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;

- содействие руководству в достижении поставленных целей;

- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;

- обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;

-создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;

-разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;

- консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

**1.3 Основные термины управленческого учета**

Для ведения учета затрат необходимо четко понимать все превращения, происходящие с активами предприятия, на пути от сырья к продукции, иными словами, что такое производство.

Производство - это процесс потребления необходимых ресурсов (активов предприятия), с целью изготовления продукции (работ, услуг).

В процессе производства формируется себестоимость продукции (работ, услуг) - совокупность затрат на производство и сбыт продукции (работ, услуг).

Затраты – стоимость и количество использованных (вошедших в продукт) и процессе производства за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. [11]

Часто понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако, в нашей дисциплине, эти термины имеют принципиальные отличия и могут использоваться как синонимы только в конкретном контексте.

Себестоимость – совокупность всех затрат на выпуск единицы продукции.

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала. Расходы признаются в отчет о прибылях и убытках.

Исходя из вышесказанного, следует, что расходы возникают при формировании финансового результата за конкретный период. Расходы - это затраты вошедшие в реализованную продукцию. Рассматривая деятельность предприятия в динамике, можно сказать, что сначала, в процессе производства, возникают затраты, и только после того, как продукцию продали, затраты превращаются в расходы отчетного периода.

Реализация - процесс извлечения предприятием доходов из отчуждаемых активов.

При этом под отчуждением следует понимать потерю организацией правообладания активами. Например, потеря правообладания (отчуждение) таких активов организации как вещи будет заключаться в переходе права собственности на них.

Термин «издержки» - синоним понятий «затраты», «расходы». Отличие заключается в сфере применения. В торговле термин «издержки» полностью заменяет термин «расходы». В промышленности издержки - это коммерческие расходы (расходы, связанные со сбытом).

**ГЛАВА 2 КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИ ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТИНГ»**

**2.1 История возникновения системы «Стандарт-костинг»**

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

Первые упоминания о системе «Стандарт-костинг» встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В то время сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости. Г. Эмерсон же предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть - 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. [3]

**2.2 Система «Стандарт-костинг» в современных условиях**

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия.

Одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система учета «стандарт-костинг», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Аналог российских методов калькулирования - нормативный (плановый).

«Нормативный метод учета затрат» и система учета «стандарт-костинг» не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем едина - установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

Термин «стандарт-костинг» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или услуг, а слово «костинг» — это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-костинг в полном смысле слова означает стандартные затраты. [3]

Эта система направлена, прежде всего, на контроль над использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов.

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

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

основные материалы;

оплата труда основных производственных рабочих;

производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);

коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

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

* 1. Выручка от продажи продукции;
* 2. Стандартная себестоимость продукции;
* 3. Валовая прибыль;
* 4. Отклонения от стандартов;
* 5. Фактическая прибыль.

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве и принимать меры для их предотвращения в будущем. [2]

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

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

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

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью, либо, исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо, исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

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

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

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Возникшие же отклонения определяют следующим образом (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Расчет отклонений норм затрат при системе «Стандарт-костинг»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № пп | Виды отклонений | Расчет отклонений |
| 1. По материалам | | |
| 1 | По цене используемых материалов | (Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) \* количество купленного материала |
| 2 | По количеству используемых материалов | (Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) \* нормативная цена материалов |
| 3 | Совокупное отклонение расхода материалов | (Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала), фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции |
| 2. По труду | | |
| 1 | По ставкам заработной платы | (Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) \* фактически отработанное время |
| 2 | По производительности труда | (Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) \* нормативная почасовая ставка оплаты труда |
| 3 | Совокупное отклонение по трудовым затратам | (Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| 3. По накладным расходам | | |
| 1 | По постоянным накладным расходам | (Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| 2 | По переменным накладным расходам | (Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) \* фактический объем выпуска продукции |
| 4. По валовой прибыли | | |
| 1 | По цене реализации | (Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) \* фактический объем реализации |
| 2 | По объему реализации | (Объем сметной реализации – объем фактической реализации) \* нормативная прибыль на единицу продукции |
| 3 | Совокупное отклонение по валовой прибыли | Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль |

При необходимости (например, при отражении отклонений с подразделением по причинам) каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета. [2]

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

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

Этой системе присущи и недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «стандарт-костинг» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений. [7]

Таким образом, система "стандарт-костинг" представляет собой способ определения себестоимости, основанный на оценках затрат, которые должны быть понесены в соответствии с нормами, а не на фактических издержках. При этом измеряются издержки на конкретном участке.

Уделяется также большое внимание двум сложным проблемам: оценке полных издержек и калькулированию себестоимости продукции (комбинированных и побочных продуктов).

В системе "стандарт-костинг" для каждого изделия составляется лист нормативных издержек; он содержит перечень ингредиентов (материалов) данного продукта и описывает шаги (этапы), необходимые для преобразования материалов (ингредиентов) в готовый продукт.

Нормативные издержки - это их планируемый уровень. Следовательно, если фактические издержки выше нормативных, то отклонение считается неблагоприятным. Если фактические издержки ниже нормативных, то, наоборот, такое отклонение является благоприятным.

Для определения нормативных издержек, связанных с затратами труда на производство изделия, указываются различные трудовые операции, необходимые для выпуска единицы готовой продукции, и для каждой такой операции исчисляется нормативное время на ее выполнение. Затем эти нормативные показатели времени умножаются на нормативные расценки. Общая сумма денежных показателей для всех операций составляет нормативные прямые трудовые затраты производства данного изделия.

Изготовление конкретного вида продукции, выполняемая работа, оказываемые услуги связаны с расходами по обслуживанию производства и управлению, которые в противоположность рассмотренным выше прямым затратам (сырье, материалы, энергия, затраты труда) не могут быть сразу отнесены на продукт (работу, услугу). Это так называемые общехозяйственные расходы, которые включаются в лист нормативных издержек путем отнесения определенного заранее норматива общехозяйственных расходов к тому или иному измерителю нормируемой деятельности (например, нормативные рабочие часы или др.).

Таким образом, система "стандарт-костинг" предполагает разработку стандартов на затраты сырья, материалов, топливно-энергетических ресурсов, затраты труда, накладные расходы (общецеховые, общехозяйственные), составление стандартных калькуляций и учет фактических затрат с отражением отклонений от стандартов с целью действенного контроля за определением фактической производственной себестоимости продукции и активного управления процессом ее формирования.

**2.3 Отличия системы «Стандарт-костинг» от нормативного метода**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия. [5]

Таблица 2.2

**Основные отличия нормативного метода учета от системы**

**«Стандарт-костинг»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Область сравнения | «Стандарт-костинг» | 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 оценивается по нормам на начало года, в текущем учете выявляются отклонения от плана. Все издержки учитываются по текущим нормам |

**ГЛАВА 3 РАСЧЕТ ОПЕРАЦИОННОГО БЮДЖЕТА ПРЕДПРИЯТИЯ**

**3.1 Характеристика и учетная политика предприятия**

Рассматриваемое предприятие приобретает у поставщиков рыбу-сырец и выпускает мороженую рыбную продукцию. Имеет холодильники для быстрой заморозки и хранения продукции, технологическую линию обработки рыбы-сырца. Основное сырье рыба-сырец различных пород рыбы. Вспомогательные материалы (упаковка) - мешки бумажные ламинированные, вместимостью 12 килограмм продукции, как мороженной, так и охлажденной.

Для определения затрат каждого вида продукции, все косвенные расходы распределяются пропорционально доле прямых материальных затрат по соответствующим видам продукции. Учетная себестоимость сырья икры-сырца – 90,00 рублей за 1 кг. Количество возвращенного сырья икры-сырца равно количеству выпущенной продукции икры минтая мороженой.[11]

Все расчеты делаются с точностью до целых величин, за исключением процентов, цен и себестоимости одного килограмма продукции. Цены и себестоимость рассчитываются с точностью до сотых долей. Проценты рассчитываются с точностью до тысячных долей.

Вначале рассчитываем операционный бюджет (плановые показатели на год). Для этого:

а) сформируем таблицы для составления сводного бюджета предприятия;

б) возьмем персональные данные о выпуске готовой продукции в килограммах;

в) последовательно заполняем все таблицы.

**3.2 Операционный бюджет предприятия**

Таблица 3.1

Бюджет продаж (расчет выручки от продажи продукции)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Продукция | Количество (кг.) | Цена без НДС (руб.) | Сумма (руб.) |
| 1 | Минтай б/г мороженый | 445’000 | 40,00 | 17’800’000 |
| 2 | Икра минтая мороженая | 20’025 | 185,00 | 3’704’625 |
| 3 | Камбала охлажденная | 234’000 | 40,00 | 9’360’000 |
| 4 | Треска б/г мороженая | 100’000 | 45,00 | 4’500’000 |
| 5 | Итого | 799’025 | х | 35’364’625 |
| 6 | НДС 10 % | | | 3’536’463 |
| 7 | Всего (с НДС) | | | 38’901’088 |

Таблица 3.2

**Бюджет прямых материальных затрат**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Материалы (сырье, упаковка) | Норма расхода сырья от продукции | Количество | цена без НДС (руб.) | Сумма (руб.) |
| 1 | Минтай сырец (кг.) | 173,91% | 773’900 | 14,00 | 10’834’600 |
| 2 | Камбала сырец (кг.) | 102,04% | 238’774 | 12,00 | 2’865’288 |
| 3 | Треска сырец (кг.) | 188,32% | 188’320 | 15,00 | 2’824’800 |
| 4 | Итого сырьё | х | 1’200’994 | х | 16’524’688 |
| 5 | Мешки (штук) | х | 66’585 | 4,00 | 266’340 |
| 6 | Всего (без НДС) | х | х | х | 16’791’028 |

Таблица 3.3

**Бюджет прямых затрат на оплату труда и налоги от заработной платы**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Показатель | ед. изм. | Величина |
| 1 | Выпуск продукции | кг. | 799’025 |
| 2 | Средняя норма затрат труда на 1 кг. продукции | час | 0,06 |
| 3 | Норма рабочего времени (часов в год) на одного работника | час | 1 986 |
| 4 | Количество работников на год | чел. | 24 |
| 5 | Средняя часовая тарифная ставка рабочего | руб. | 144,17 |
| 6 | Фонд оплаты труда (ФОТ) с учетом отпускных и прочих льгот на рабочих в год | руб. | 6’871’719 |
| 7 | Страховые взносы + СНСиПЗ (26,9%) от ФОТ | руб. | 1’848’492 |

Таблица 3.4

**Бюджет общепроизводственных (прочих прямых) затрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Состав затрат | Сумма рублей  (без НДС) |
| 1 | Амортизация основных средств | 845`000 |
| 2 | Электроэнергия на производство | 2’361’119 |
| 3 | Вода на производство | 399’513 |
| 4 | Сброс неочищенных стоков | 399’513 |
| 5 | Экологические платежи | 120`000 |
| 6 | Спецодежда и инвентарь | 164`000 |
|  | Итого | 4’289’145 |

Таблица 3.5

**Бюджет постоянных (косвенных) затрат на управление и сбыт**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Состав затрат | Сумма  (без НДС) |
| 1 | Канцтовары (бумага, и т.д.) | 10`000 |
| 2 | ФОТ Административно-управленческого персонала (АУП) | 1`431`608 |
| 3 | налоги (Страховые взносы + СНСиПЗ) от ФОТ АУП (26,9%) | 385`103 |
| 4 | Амортизация (мебель, оргтехника) | 6`000 |
| 5 | Электроэнергия | 21`000 |
| 6 | Аренда автотранспорта | 7`867 |
|  | ИТОГО | 1`861`578 |

Таблица 3.6

**Сводный расчет себестоимости продукции по статьям калькуляций и по ассортименту продукции (в рублях)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Статьи калькуляции | Сумма затрат всего | Затраты по видам продукции | | | |
| Минтай б/г мороженый | Икра минтая мороженая | Камбала охлажденная | Треска б/г мороженая |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Сырье (рыба-сырец) | 16’524’688 | 10’834’600 | Х | 2’865’288 | 2’824’800 |
| 2 | Возвратные отходы (икра минтая) | Х | -1’802’250 | 1’802’250 | Х | Х |
| 3 | Упаковка (мешки) | 266’340 | 148’332 | 6’676 | 78’000 | 33’332 |
| 4 | Итого прямые материальные затраты | 16’791’028 | 9’180’682 | 1’808’926 | 2’943’288 | 2’858’132 |
| 5 | Доля материалов по ассортименту (%) | 100.0000 | 54.6761 | 10.7732 | 17.5289 | 17.0218 |
| 6 | Зарплата рабочих | 6’871’719 | 3’757’188 | 740’304 | 1’204’537 | 1’169’690 |
| 7 | (Страховые взносы и СНСиПЗ) (26,9%) от зарплаты рабочих | 1’848’492 | 1’010’683 | 199’142 | 324’020 | 314’647 |
| 8 | Амортизация ОС | 845’000 | 462’013 | 91’034 | 148’119 | 143’834 |
| 9 | Электроэнергия | 2’361’119 | 1’290’968 | 254’368 | 413’878 | 401’905 |
| 10 | Вода | 399’513 | 218’438 | 43’041 | 70’030 | 68’004 |
| 11 | Сброс неочищенных стоков | 399’513 | 218’438 | 43’041 | 70’030 | 68’004 |
| 12 | Экологические платежи | 120’000 | 65’611 | 12’928 | 21’035 | 20’426 |
| 13 | Спецодежда и инвентарь | 164’000 | 89’669 | 17’668 | 28’747 | 27’916 |
| 14 | Производственная (сокращенная) себестоимость | 29’800’384 | 16’293’688 | 3’210’454 | 5’223’679 | 5’072’562 |
| 15 | Косвенные (постоянные) затраты | 1’861’578 | 1’017’838 | 200’552 | 326’314 | 316’874 |
| 16 | Полная себестоимость | 31’661’962 | 17’311’526 | 3’411’006 | 5’549’994 | 5’389’436 |
|  | Справочно |  |  |  |  |  |
| 17 | Выручка (без НДС) | 35’364’625 | 19’335’998 | 3’809’902 | 6’199’029 | 6’019’696 |
| 18 | Выпуск продукции (кг.) | 799’025 | 445’000 | 20’025 | 234’000 | 100’000 |
| 19 | Мешки - количество шт. | 66’585 | 37’083 | 1’669 | 19’500 | 8’333 |
| 20 | Себестоимость 1 кг. продукции | х | 36,62 | 160,32 | 22,32 | 50,73 |
| 21 | Цена продажи (без НДС) | х | 43,45 | 190,26 | 26,49 | 60,20 |
| 22 | Прибыль (без НДС) | 3’702’663 | 2’024’472 | 398’895 | 649’036 | 630’260 |

Таблица 3.7

**Плановые показатели хозяйственной деятельности предприятия**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Статья | Сумма |
| 1 | Свод выручки (без НДС) | 35’364’625 |
| 2 | Свод прямых затрат | 29’800’384 |
|  | в том числе: Материалы | 16’791’028 |
|  | ФОТ рабочих в год | 6’871’719 |
|  | Страховые взносы + НС (26,9%) | 1’848’492 |
|  | Прочие прямые затраты | 4’289’145 |
| 3 | Косвенные затрат (АУП) | 1’861’578 |
| 4 | Прибыль | 3’702’663 |
| 5 | Рентабельность % | 11.69% |

**3.3 Расчет фактических показателей деятельности предприятия**

По окончании года следует сделать расчет финансово-хозяйственной деятельности предприятия на основании данных, находящихся в методических указаниях. Расчет делается аналогично плановому, с подстановкой фактических показателей о деятельности организации. [12]

Таблица 3.8

Фактические продажи (расчет выручки от продажи продукции)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Продукция | Количество (кг.) | Цена без НДС (руб.) | Сумма (руб.) |
| 1 | Минтай б/г мороженый | 646’000 | 40,00 | 25’840’000 |
| 2 | Икра минтая мороженая | 31’000 | 185,00 | 5’735’000 |
| 3 | Камбала охлажденная | 233’000 | 45,00 | 10’485’000 |
| 4 | Итого | 910’000 | Х | 42’060’000 |
| 5 | НДС 10 % | | | 4’206’000 |
| 6 | Всего (с НДС) | | | 46’266’000 |

Таблица 3.9

**Фактические прямые материальные затраты**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Материалы (сырье, упаковка) | Норма расхода сырья от продукции | Количество | цена без НДС (руб.) | Сумма (руб.) |
| 1 | Минтай сырец (кг.) | 173,91% | 1’123’459 | 16,00 | 17’975’344 |
| 2 | Камбала сырец (кг.) | 102,04% | 237’753 | 18,00 | 4’279’554 |
| 3 | Итого сырьё | х | 1’361’212 | х | 22’254’898 |
| 4 | Мешки (штук) | х | 75’833 | 4,00 | 303’322 |
| 5 | Всего (без НДС) | х | х | х | 22’285’230 |

Таблица 3.10

**Фактические прямые затраты на оплату труда и налоги от заработной платы**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Показатель | ед. изм. | Величина |
| 1 | Фонд оплаты труда (ФОТ) с учетом отпускных и прочих льгот на рабочих в год | руб. | 7’917’000 |
| 2 | Страховые взносы + СНСиПЗ (26,9%) от ФОТ | руб. | 2’129’67 |

Таблица 3.11

**Фактические общепроизводственные (прочие прямые) затраты**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Состав затрат | Сумма рублей  (без НДС) |
| 1 | Амортизация основных средств | 724`200 |
| 2 | Электроэнергия на производство | 2’689’050 |
| 3 | Вода на производство | 637’000 |
| 4 | Сброс неочищенных стоков | 637’000 |
| 5 | Экологические платежи | 163’800 |
| 6 | Спецодежда и инвентарь | 218’400 |
|  | Итого | 5’069’450 |

Таблица 3.12

**Фактические постоянные (косвенные) затраты на управление и сбыт**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Состав затрат | Сумма  (без НДС) |
| 1 | Канцтовары (бумага, и т.д.) | 10`000 |
| 2 | ФОТ Административно-управленческого персонала (АУП) | 1`431`608 |
| 3 | налоги (Страховые взносы + СНСиПЗ) от ФОТ АУП (26,9%) | 385`103 |
| 4 | Амортизация (мебель, оргтехника) | 6`000 |
| 5 | Электроэнергия | 21`000 |
| 6 | Аренда автотранспорта | 7`867 |
|  | ИТОГО | 1`861`578 |

Таблица 3.13

**Сводный расчет себестоимости продукции по статьям калькуляций и по ассортименту продукции (в рублях)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Статьи калькуляции | Сумма затрат всего | Затраты по видам продукции | | |
| Минтай б/г мороженый | Икра минтая мороженая | Камбала охлажденная |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Сырье (рыба-сырец) | 22’254’898 | 17’975’344 | Х | 4’279’554 |
| 2 | Возвратные отходы (икра минтая) | Х | -2’790’000 | 2’790’000 | Х |
| 3 | Упаковка (мешки) | 303’332 | 215’332 | 10’332 | 77’668 |
| 4 | Итого прямые материальные затраты | 22’558’230 | 15’400’776 | 2’800’332 | 4’357’222 |
| 5 | Доля материалов по ассортименту (%) | 100.0000 | 68.2708 | 12.4138 | 19.3154 |
| 6 | Зарплата рабочих | 7’917’000 | 5’404’999 | 982’801 | 1’529’200 |
| 7 | (Страховые взносы и СНСиПЗ) (26,9%) от зарплаты рабочих | 2’129’673 | 1’459’945 | 264’373 | 411’355 |
| 8 | Амортизация ОС | 724’200 | 494’417 | 89’901 | 139’882 |
| 9 | Электроэнергия | 2’689’050 | 1’835’836 | 333’813 | 519’401 |
| 10 | Вода | 637’000 | 434’885 | 79’076 | 123’039 |
| 11 | Сброс неочищенных стоков | 637’000 | 434’885 | 79’076 | 123’039 |
| 12 | Экологические платежи | 163’800 | 111’828 | 20’334 | 31’638 |
| 13 | Спецодежда и инвентарь | 218’400 | 149’103 | 27’112 | 42’185 |
| 14 | Производственная (сокращенная) себестоимость | 37’674’353 | 25’720’582 | 4’676’819 | 7’276’952 |
| 15 | Косвенные (постоянные) затраты | 1’861’578 | 1’270’914 | 231’093 | 359’571 |
| 16 | Полная себестоимость | 39’535’931 | 26’991’496 | 4’907’911 | 7’636’524 |
|  | Справочно |  |  |  |  |
| 17 | Выручка (без НДС) | 42’060’000 | 28’714’699 | 5’221’244 | 8’124’057 |
| 18 | Выпуск продукции (кг.) | 910’000 | 646’000 | 31’000 | 233’000 |
| 19 | Мешки - количество шт. | 75’833 | 53’833 | 2’583 | 19’417 |
| 20 | Себестоимость 1 кг. продукции | Х | 39,82 | 150,87 | 31,23 |
| 21 | Цена продажи (без НДС) | Х | 44,45 | 168,43 | 34,87 |
| 22 | Прибыль (без НДС) | 2’524’069 | 1’723’202 | 313’333 | 487’534 |

Таблица 3.14

**Фактические показатели хозяйственной деятельности предприятия**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Статья | Сумма |
| 1 | Свод выручки (без НДС) | 42’060’000 |
| 2 | Свод прямых затрат | 37’674’353 |
|  | в том числе: Материалы | 22’558’230 |
|  | ФОТ рабочих в год | 7’917’000 |
|  | Страховые взносы + НС (26,9%) | 2’129’673 |
|  | Прочие прямые затраты | 5’069’450 |
| 3 | Косвенные затрат (АУП) | 1’861’578 |
| 4 | Прибыль | 2’524’069 |
| 5 | Рентабельность % | 6.38% |

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Произведен расчет плановых и фактических показателей. Необходимо произвести также расчет точки безубыточности (порога рентабельности) и критического объема продукции как плановых, так и фактических показателей.

**По плановым показателям**

Средняя сокращенная себестоимость 37,30 руб.

Средняя цена (без НДС) 44,26 руб.

Постоянные расходы 1 861 578 руб.

Количество единиц продукции 799 025 кг

Шаг 66 867

Таблица 4.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Кол-во ед. продук-ции | Сумма переменных затрат | Сумма постоянных затрат | Полная себестоимость | Доход | Прибыль |
| 1 | 0 | 0 | 1861578 | 1861578 | 0 | -1861578 |
| 2 | 66867 | 2494239 | 1861578 | 4355817 | 2959533 | -1396284 |
| 3 | 133734 | 4988278 | 1861578 | 6849856 | 5919067 | -930789 |
| 4 | 200601 | 7482417 | 1861578 | 9343995 | 8878600 | -465395 |
| 5 | 267468 | 9976556 | 1861578 | 11838134 | 11838134 | -1 |
| 6 | 334335 | 12470696 | 1861578 | 14332274 | 14797667 | 465394 |
| 7 | 401202 | 14964835 | 1861578 | 16826413 | 17757201 | 930788 |
| 8 | 468069 | 17458974 | 1861578 | 19320552 | 20716734 | 1396182 |
| 9 | 534936 | 19953113 | 1861578 | 21814691 | 23676267 | 1861577 |
| 10 | 601803 | 22447252 | 1861578 | 24308830 | 26635801 | 2326971 |



**По фактическим показателям**

Средняя сокращенная себестоимость41,40 руб.

Средняя цена (без НДС)46,22 руб.

Постоянные расходы 1 861 578 руб.

Количество единиц продукции 910 000 кг

Шаг 96 555

Таблица 4.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Кол-во ед. продукции | Сумма переменных затрат | Сумма постоянных затрат | Полная себестоимость | Доход | Прибыль |
| 1 | 0 | 0 | 1861578 | 1861578 | 0 | -1861578 |
| 2 | 96555 | 3997377 | 1861578 | 5858955 | 4462772 | -1396183 |
| 3 | 193110 | 7994754 | 1861578 | 9856332 | 8925544 | -930788 |
| 4 | 289665 | 11992131 | 1861578 | 13853709 | 13388316 | -465393 |
| 5 | 386220 | 15989508 | 1861578 | 17851086 | 17851088 | 2 |
| 6 | 482775 | 19986885 | 1861578 | 21848463 | 22313861 | 465398 |
| 7 | 579330 | 23984262 | 1861578 | 25845840 | 26776633 | 930793 |
| 8 | 675885 | 27981639 | 1861578 | 29843217 | 31239405 | 1396188 |
| 9 | 772440 | 31979016 | 1861578 | 33840594 | 35702177 | 1861583 |
| 10 | 868995 | 35976393 | 1861578 | 37837971 | 40164949 | 2326978 |

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**



1. Вахрушина М.А., Пашкова Л.В. Учет на предприятиях малого бизнеса. - М.: Вузовский учебник, 2008.
2. Друри, К. Учет затрат методом стандарт-костинг / К. Друри. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 273с.
3. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях /Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. - 5-е изд., перераб. и доп. - М., 2006. - 768с.
4. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Виля. – М.: Инфра-М, 1997. – 384с.
5. Полякова С.И. Бухгалтерский учет / С.И. Полякова, Е.В. Старовойтова. – М., 2006. – 72с.
6. Керимов В.Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики [Текст] / В.Э. Керимов, В.П. Селиванов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – №4. – с. 23.
7. Савицкая. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М., 2007. – 512с.
8. Сперанский А.А. Краткий курс по экономическому анализу /А.А. Сперанский, Е.А. Пахомчик. – М., 2007. – 191с.
9. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) / Под ред. Ю.А.Бабаева. - М.: Вузовский учебник, 2007.