**Системы учета "стандарт-кост" и нормативного метода - основа организации управленческого учета**

Ф.П. Васин, профессор кафедры "Бухгалтерский учет"

В соответствии с международными стандартами принято различать финансовый и управленческий учет. Финансовый учет охватывает информацию, которая используется главным образом сторонними организациями и лицами (акционерами, банками, налоговыми органами и т.п.), а также применяется для внутреннего управления. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необ-ходимой для управления в пределах данного предприятия (фирмы). Его важ-нейшей функцией является обоснование процесса принятия управленческих решений.

Информация управленческого учета может быть представлена как в денежном, так и натурально-вещественном выражении, в ней допустимы приблизительные и примерные оценки, в частности при разработке планов на будущее. Подробные, детализированные отчеты в управленческом учете могут составляться ежемесячно, а по от-дельным видам деятельности, центрам ответственности - ежене-дельно, ежедневно, а в некоторых случаях - немедленно.

Важнейшее значение в осуществлении процесса принятия решения, а также планирования, контроля и регулирования имеет рациональ-ная организация учета издержек производства на основе универ-сальных систем учета "стандарт-кост" и нормативного метода. Рас-смотрим сущность каждой из этих систем учета и пути их совершенствования.

"Стандарт-кост"

Создателем системы "стандарт-кост" является американский экономист Чартер Гаррисон, разработавший ее положения в начале 30-х годов нашего столетия (\* Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М., 1931.Следует отметить, что в США первым автором идеи "Standart cost" считают инженера Эмерсона.).

В основе системы "стандарт-кост" лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.); коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки (нор-мы) за определенный период исходя из намеченного объема про-дукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за на-кладными расходами создаются переменные стандарты и скользя-щие сметы, в основе которых лежит классификация затрат в зави-симости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные.

На предприятиях, применяющих систему "стандарт-кост", учет от-клонений фактических расходов от стандартных норм ведут, как правило, на следующих отдельных четырех счетах.

Отклонения по расходу материалов.

Отклонения по заработной плате.

Отклонения по накладным расходам.

Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости.

При необходимости - например при отражении отклонений с подразделением по причинам - каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета.

Таким образом, "стандарт-кост" - это система оперативного управления и контроля за ходом производственного процесса и затратами на производство, а также система анализа причин, в силу которых образовалась разница между стандартной и фактической себе-стоимостью продукции и выручкой от ее реализации. Принципы этой системы являются универсальными, и поэтому их применение це-лесообразно при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Нормативный метод

Система нормативного учета затрат на производство появилась в нашей стране в 30-40-е годы применительно к условиям плановой экономики. При ее разработке использованы многие принципиальные положения, лежащие в основе системы учета "стандарт-кост", что предопределило наличие ряда общих методологических момен-тов в этих системах учета.

В соответствии с "Типовыми указаниями по применению норматив-ного метода учета затрат на производство и калькулированию нор-мативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ)" от 24 января 1983 г. (\* См.: Бухгалтерский учет. 1983. № 5.) в основе системы нормативного учета лежат следующие важнейшие принципы:

предварительное нормирование затрат и исчисление норматив-ной себестоимости единицы продукции;

систематический и своевременный учет изменений норм (по мере внедрения оргтехмероприятий) и определение влияния этих из-менений на себестоимость продукции;

предварительный контроль затрат на основе первичных документов и фиксирование отклонений от норм в момент их возникнове-ния с одновременным выявлением причин и виновников;

ежедневная информация об отклонениях от норм.

При нормативном учете фактическая себестоимость продукции ис-числяется путем алгебраического суммирования нормативной себе-стоимости и выявленных за отчетный период изменений норм и отклонений от норм.

Важным условием внедрения системы нормативного учета является наличие четко разработанного технологического процесса изготов-ления продукции, несоблюдение которого вызывает отклонения от установленных норм затрат на производство. Своевременная, до запуска изделия в производство, разработка всей технологической документации позволяет заблаговременно составить калькуляции нормативной себестоимости и глубоко проанализировать их с целью изыскания резервов снижения себестоимости в период подготовки производства.

Нормативный учет в его полном виде предполагает, что текущее вы-явление отк-ло-нений от норм и изменений норм органически включа-ется в системы бухгалтер--ского учета и кладется в основу исчисле-ния отчетной себестоимости продукции.

Ежедневное обобщение и анализ отклонений от норм по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет руко-водителям производственных подразделений своевременно устра-нять возникающие неполадки в организации производства и преду-преждать возможность их появления в будущем. Иначе говоря, сис-тема нормативного учета издержек создает предпосылки для орга-низации управления производством по отклонениям от норм. В этом - главное достоинство нормативного учета.

В условиях использования современных электронных вычислитель-ных машин и компьютерной техники создается возможность для ав-томатизированного ведения нормативного хозяйства, что значи-тельно повышает эффективность применения нормативного учета в качестве важнейшего инструмента управления производственными затратами.

Сравнение системы нормативного учета затрат на производство с системой учета "стан-дарт-кост", широко применяемой в странах Запа-да с развитой рыночной эко-но-микой, позволяет сделать следующие выводы. В основе обеих систем лежит следующее:

строгое нормирование затрат; предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на ос-нове установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям издержек;

осуществление раздельного учета и контроля затрат на производство по действующим нормам и отклонениям от норм по мес-там их возникновения и центрам ответственности;

систематическое обобщение отклонений от расходных норм с целью использования информации об отклонениях для устране-ния негативных явлений в производственном процессе и управления издержками.

Та и другая системы учета являются универсальными и могут при-меняться при любом методе учета затрат на производство и кальку-лирования себестоимости продукции.

Однако наряду с общими основополагающими моментами в органи-зации нормативного учета затрат на производство и по системе "стандарт-кост" есть существенные различия. Важнейшее из них со-стоит в следующем.

При системе учета "стандарт-кост": не ведется обособленного учета изменений норм расхода, так как нормы (стандарты) затрат уста-навливаются на длительный период и пересматриваются на протя-жении года только при существенных сдвигах в организации произ-водства; возможно применение различной напряженности норм затрат по их видам (в том числе жестких, трудно выполнимых, "иде-альных" норм); ведение учета отклонений от норм на отдельном счете по каждой статье затрат (счета Отклонений от норм по расхо-ду материалов, расходу заработной платы, накладных расходов, коммерческих расходов); накапливание отклонений от норм расхода в течение отчетного периода на соответствующих счетах и их последующее списание на финансовые результаты.

Как указано выше, при нормативной системе учет затрат по измене-ниям норм и по отклонениям от расходных норм вводится в общую систему бухгалтерского учета затрат на производство и калькулиро-вания себестоимости продукции. Выявленная величина затрат от изменений норм, а также отклонений от норм по статьям расхода ежемесячно списывается на себестоимость продукции (включая ос-татки незавершенного производства - в части затрат по изменени-ям норм). Нормы пересматриваются по мере осуществления орга-низационно-технических мероприятий. Соответственно пересматри-ваются и нормативные калькуляции на изделия при поступлении в нормативное бюро извещений об изменении норм затрат. Отклоне-ния от норм по местам их возникновения выявляются в оперативном порядке на основании сигнальной и другой документации для при-нятия управленческих решений. В отличие от системы "стандарт-кост" отклонения от норм по статьям затрат на отдельных счетах не учитываются. Величина затрат по отклонениям от норм (а также по изменениям норм) находит отражение в оборотных ведомостях за-трат и выпуска из производства по отдельным видам изделий, а также в калькуляциях фактической себестоимости этих изделий.

В целях дальнейшего совершенствования системы нормативного учета издержек (как и системы учета "стандарт-кост") целесообразно их применение в сочетании с системой учета "директ-костинг", широко используемой в западных странах.

В основе организации производственного учета по системе "директ-костинг" лежит деление затрат по отношению к объему производст-ва на постоянные и переменные. Производственная себестоимость выпущенной и реализованной продукции формируется только из переменных производственных затрат, находящихся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По способу отнесения на себестоимость продукции они в основном являются прямыми и потому легко поддаются нормированию на единицу выпускаемой продукции. По переменным расходам оцени-ваются также остатки готовой продукции на складах на начало и ко-нец отчетного периода, а также незавершенное производство. По-стоянные расходы не связаны непосредственно с производствен-ным процессом и потому не включаются в производственную себе-стоимость продукции (работ, услуг). Эти расходы (называемые ина-че периодическими, т.е. за данный отчетный период) собираются на отдельном счете и по истечении отчетного периода полностью (без распределения по видам продукции) списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции, полученной в данном отчетном периоде.

Важным преимуществом системы "директ-костинг" является то, что она позволяет решать стратегические задачи по управлению пред-приятием, представляет дан-ные: для оптимизации производствен-ной программы по критерию максимума мар-жинального дохода; для решения вопросов установления и регулирования цен на продук-цию, как новую, так уже и реализованную на рынке; для разработки инвестиционной и инновационной программы (сокращение или рас-ширение производственных мощностей, модернизация оборудова-ния, приобретение нового и т.д.); для принятия решений о целесообразности получения допол-нительного заказа и др.