



Стопански
факултет

Социално- икономическа анализа

Книга 2/2021 (20)

DOI: 10.54664/CJBZ1097

Росен Колев*

СЧЕТОВОДЕН МОДЕЛ НА СИСТЕМАТА „STANDARD COSTING“ В ПРЕДПРИЯТИЯ ОТ ПРОМИШЛЕНИЯ СЕКТОР

Rosen Kolev

ACCOUNTING MODEL OF THE STANDARD COSTING SYSTEM IN INDUSTRIAL ENTERPRISES

Abstract: The accounting model for the standard costing system allows industrial enterprises to take into account deviations from the standard cost.

Keywords: standard costing system; management accounting; cost.

Въведение

В настоящата икономическа обстановка на все повече предприятия от сектора „Промисленост“ им се налага използват стандартна себестойност. Това се обуславя от сключването на предварителни договори за покупко-продажба на произведените от тях продукти и изделия. Това създава сравнително по-стабилни икономически взаимоотношения между икономическите субекти. Независимо че „Standard costing“ е създадена в началото на XX век и днес тази система за отчитане и калкулиране на разходите е значим и приложим продукт в предприятията от промишления сектор. Основната цел на настоящата статия е разработването на счетоводен модел, което от гледище на прилагането на системата би помогнало на икономическите субекти. Като основната задача на разработката и счетоводния модел е предоставянето на възможност за допълнителна стратегическа и тактическа информация, водеща до вземането на успешни управленски решения. Значима за промишлените предприятия е възможността за анализиране на точните отклонения при отчитането на разходите и последващото им калкулиране. Прилагането на счетоводния модел трябва да е предшествано от конкретни процедури по изчисляване на необходимите ресурси за производство на единица продукция, което е основа за формирането на стандартната себестойност.

През 1902 г. е публикувана първата научна разработка (Recording and interpreting foundry costs, 1902 г.) с автор Р. Longmuir, която представя иновативна система за предварително отчитане и калкулиране на разходите, наречена по-късно „Standard costing“. Първият разработил системата „Standard costing“ е John Whitmore, който в своя статия „Shoe factory cost accounts“ (1908 г.) представя работещ модел на системата в обувната промишленост. След това в научните трудове на Harrington

* **Росен Колев** – асистент, доктор, катедра „Финанси и счетоводство“, Стопански факултет, ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, e-mail: r.kolev@ts.uni-vt.bg

Emerson (Efficiency as a Basis for Operation and Wages, 1909 г.) и George Harrison (Cost Accounting to Aid Production: A Practical Study of Scientific Cost Accounting, 1918 г.) се обособява същността на системата „Standard costing“. Още след своето представяне през 20-те години на XX век системата „Standard costing“ е включена в обученията на Националната асоциация на счетоводителите в САЩ, което е значимо за тази сравнително нова концепция за калкулиране на себестойността.

Моделът за отчитане на стандартните разходи и калкулиране на стандартна себестойност „Standard costing“ се обособява и развива в най-динамичните години за развитието на управленското счетоводство¹. Според Lawrence системата „Standard costing“ е „метод на счетоводно отчитане на разходите, при който стандартните разходи се използват при отчитане на определена дейност, а действителните разходи се сравняват със стандартните разходи, за да се установят размерът и причината за вариациите на промените от стандарта“². Основно условие за използването на тази система е създаването на стандарти за разходни норми в производствения процес и сравняването им с фактически отчетените разходи през текущия период.

Съществува логично свързана методология, която е необходимо да се спазва при използването на системата „Standard costing“. Необходимо е първо да се познават производственият процес и неговите специфични черти, за да се установят разходните норми за производството на единица продукт, впоследствие да се калкулира себестойността на произведената продукция. При използването на системата „полезността на зададените стандарти за разходите зависи в голяма степен от това колко реалистични са стандартите“³. Това обуславя използването на системата, защото по този начин изпълнението на стандартите е възможно и позволява анализиране на изпълнението и/или възникването на отклонения.

В наши дни системата изпълнява много повече функции, като „тя е инструмент за управление на планирането и контрола на разходите. Тя се използва за изчислителни процедури за калкулиране на себестойността. Когато дадено предприятие прилага „Standard costing“, всички разходи, оказващи влияние върху производствения процес, са стандартни или предварително определени, а не реални (фактически)“⁴. Според това мнение „Standard costing“ се разглежда като широкообхватна система, която позволява различни анализи и оценка на производството в предприятията. По този начин е възможна оценката както на ефективността на производството, така и на цялостната дейност на предприятието⁵. От тази гледна точка е необходимо да се поясни, че със системата „Standard costing“ се постига една от значимите стратегически цели – максимизиране на печалбата и/или минимизиране на разходите. Системата предоставя възможност за допълнителна стратегическа и тактическа информация, която в настоящата икономическа обстановка е важна за дейността на промишлените предприятия⁶.

Създаването на практико-приложен счетоводен модел на системата „Standard costing“ представлява предизвикателство, защото е необходимо да се разработят организацията и технолигията за отчитане при стандартните разходи. По този начин:

1. Информацията за предварително създадените стандарти за разходите съществува освен на хартиен носител и в счетоводната програма;
2. Получаването на информацията е бързо и надеждно;
3. Информацията за фактически извършените разходи може да е сравнима със стандартните разходи по всяко време и да се установи отклонението.

¹ Павлова, М. Управленско счетоводство – оценка и анализи на дейността. В. Търново: ЛБМ Инвест, 2010, с. 13.

² Lawrence, B. Cost accounting. New York: Prentice-Hall, 1935, p. 376.

³ Anthony, R., Welsch, G., Reece, J. Fundamentals of management accounting. Hamewood: IRWIN, 1985, p. 279.

⁴ Лебедев, В., Дроздова, Т., Кустарев, В. и др. Управление затратами на предприятия. Москва: Бизнес-пресса, 2003, с. 106.

⁵ Helmkamp, J. Managerial accounting. New York: JOHN WILEY & SONS, 1990, pp. 451–452.

⁶ Falat, K. The differences between a standard costing and normal costing method of manufacturing operating income calculation caused by the implementation of a new integrated information system. Wrocław, *Folia Oeconomica Stetinensia*, Volume 20, p. 100.

В промишлените предприятия за отчитане на разходите при системата „Standard costing“ е рационално използването на два подхода – счетоводен и извънсчетоводен. При извънсчетоводния подход предварителното се разработва стандартна себестойност на продуктите, изделията, детайлите и др., като се сравнява стандартната себестойност с фактическата. Характерно за този подход е използването на таблица за сравняване на информацията, която е възможно да изглежда по следния начин:

Таблица 1. Сравняване на фактическата и стандартната себестойност по отделен продукт

№	Продукт	Стандартна себестойност	Фактическа себестойност	Отклонение

При подхода, свързан със счетоводно отчитане, е характерно откриването на допълнителни сметки, като те могат да са синтетични и аналитични според произвежданите продукти, организацията и последващото осчетоводяване първо на стандартната себестойност и след това на фактическата себестойност. Това обуславя промяната в организацията и технологията на отчитането в производствения процес и в използваната счетоводна политика по желание на производственото предприятие. **Целта на подобно отчитане е да се установи отклонението между стандартната и фактическата себестойност.** Необходимо е откриване на четириразрядна синтетична сметка – **сметка 611/... – Разходи за стандартна себестойност** (операционна сметка, с/ка за сравняване и съпоставяне). Възможно е откриването на допълнителни аналитични сметки в зависимост от производствената палитра на предприятието. При този подход съществуват три варианта на отчитане – фактическата себестойност е по-малка от стандартната себестойност, фактическата себестойност и стандартната себестойност са равни и фактическата себестойност е по-голяма от стандартната себестойност. Трите варианта са разгледани в следващите редове, като е необходимо да се каже, че в примерите, дадени по-долу, са използвани условни стойности, които имат за цел да онагледят по-добре представения счетоводен модел на системата „Standard costing“.

I Вариант – фактическата себестойност е по-малка от стандартната себестойност

1. Заприходяване на продукцията по стандартна себестойност

Дебит с/ка 303/.. Продукция	100
Кредит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	100

И за двете сметки е оставена възможност да се открият и с четириразредния шифър, тъй като в предприятията се произвеждат повече от един продукт и това предоставя възможност за аналитичност на информацията.

2. Отчитане на разходите през отчетния период

Дебит с/ка гр.60 Разходи по икономически елементи	90
Кредит с/ка 302/.. Материали	
Кредит с/ка 494/.. Провизии (квоти за емисии)	
Кредит с/ка 401/.. Доставкащи	
Кредит с/ка гр. 24 Амортизация	
Кредит с/ка 421 Персонал	
Кредит с/ка гр. 46 Разчети с осигурители	
Сума на кредитираните сметки	90

Представена е общата сума на разходите за кредитираните сметки, защото всяко производство има свои специфични разходи, което означава различни счетоводни записвания, и т.н.

3. Отнасяне на разходите по предназначение през отчетния период

Дебит с/ка 611 Разходи за основна дейност	90
Кредит с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	90

С това счетоводно записване се отнасят разходите, направени текущо през отчетния период.

4. Приключване на сметката за производствена дейност и установяване на отклонение от стандартната себестойност

Дебит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	90
Кредит с/ка 611 Разходи за основна дейност	90

5. Продажба на продукция по стандартна себестойност

Дебит с/ка 411 Клиенти	180
Кредит с/ка 4532 ДДС за продажбите	30
Кредит с/ка 701 Приходи от продажба на продукция	150

В промишлените предприятия през текущия период се продава продукция по планираната себестойност и в края на периода създаваме информация за фактичката себестойност. Именно заради това в настоящия пример е представен целият процес от планирането на стандартната себестойност до продажбата на продукцията.

6. Отписване на продукцията

Дебит с/ка 701 Приходи от продажба на продукция	100
Кредит с/ка 303/.. Продукция	100

Отписване на продукцията през отчетния период по стандартна себестойност.

7. Коририране на приходите с отклонението между стандартната и фактичката себестойност

Дебит с/ка 701 Приходи от продажба на продукция	10
Кредит с/ка 611/ .. Разходи за стандартна себестойност	10

Счетоводното записване по седма стопанска операция отразява отклонение между стандартната себестойност и калкулираната себестойност по фактически отчетените разходи. В този вариант фактичката себестойност е по-малка от стандартно планираната и е необходимо коририрането както на приходите от продажна, така и на стандартната себестойност. Така се коририра и финансовият резултат от сделката.

II Вариант – фактичката себестойност е равна на стандартната себестойност

1. Заприходяване на продукцията по стандартна себестойност

Дебит с/ка 303/.. Продукция	100
Кредит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	100

И за двете сметки е оставена възможност да се открият четириразрядни сметки, тъй като в предприятията се произвежда повече от един продукт и за продуктите е открита сметка за отчитането на разходите.

2. Отчитане на разходите през отчетния период

Дебит с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	100
Кредит с/ка 302/.. Материали	
Кредит с/ка 494/..Провизии (квоти за емисии)	
Кредит с/ка 401/.. Доставчици	
Кредит с/ка гр. 24 Амортизация	
Кредит с/ка 421 Персонал	
Кредит с/ка гр. 46 Разчети с осигурители	
Сума на кредитираните сметки	100

Представена е обща сума на разходите за кредитираните сметки, защото всяко производство има свои специфични разходи, което означава различни счетоводни записвания и т.н.

3. Отнасяне на разходите по предназначение през отчетния период

Дебит с/ка 611 Разходи за основна дейност	100
Кредит с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	100

С това счетоводно записване се отнасят разходите, направени текущо през отчетния период.

4. Приключване на сметката за производствена дейност и установяване на отклонение от стандартната себестойност

Дебит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	100
Кредит с/ка 611 Разходи за основна дейност	100

5. Продажба на продукцията по стандартна себестойност

Дебит с/ка 411 Клиенти	180
Кредит с/ка 4532 ДДС за продажбите	30
Кредит с/ка 701 Приходи от продажба на продукцията	150

И при втория вариант на отчитане на счетоводния модел на системата „Standard costing“ е представен целият процес от планирането на стандартната себестойност до продажбата на продукцията.

6. Отписване на продукцията

Дебит с/ка 701 Приходи от продажба на продукцията	100
Кредит с/ка 303/.. Продукция	100

Отписване на продукцията през отчетния период по стандартна себестойност.

III Вариант – фактическата себестойност е по-голяма от стандартната себестойност

1. Заприходяване на продукцията по стандартна себестойност

Дебит с/ка 303/.. Продукция	100
Кредит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	100

И за двете сметки е оставена възможност да се открият четириразрядни сметки, тъй като в предприятията се произвежда повече от един продукт и за продуктите е открита сметка за отчитането на разходите.

2. Отчитане на разходите през отчетния период

Дебит с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	110
Кредит с/ка 302/.. Материали	
Кредит с/ка 494/..Провизии (квоти за емисии)	
Кредит с/ка 401/.. Доставкащи	
Кредит с/ка гр. 24 Амортизация	
Кредит с/ка 421 Персонал	
Кредит с/ка гр. 46 Разчети с осигурители	
Сума на кредитираните сметки	110

Представена е обща сума на разходите за кредитираните сметки, защото всяко производство има свои специфични разходи, което означава различни счетоводни записвания и т.н.

3. Отнасяне на разходите по предназначение през отчетния период

Дебит с/ка 611 Разходи за основната дейност	110
Кредит с/ка гр. 60 Разходи по икономически елементи	110

С това счетоводно записване се отнасят разходите, направени текущо през отчетния период.

4. Приключване на сметката за производствена дейност и установяване на отклонение от стандартната себестойност

Дебит с/ка 611/.. Разходи за стандартна себестойност	110
Кредит с/ка 611 Разходи за основна дейност	110

5. Продажба на продукцията по стандартна себестойност

Дебит с/ка 411 Клиенти	180
Кредит с/ка 4532 ДДС за продажбите	30
Кредит с/ка 701 Приходи от продажба на продукцията	150

В промишлените предприятия през отчетния период се продава продукция по стандартна себестойност и след това се отчитат фактическите разходи за производството ѝ. Поради тази при-

чина в настоящия пример е представен целият процес от планирането на стандартната себестойност до продажбата на продукцията.

6. Отписване на продукцията

Дебит с/ка 701 Приходи от продажба на продукция 100

Кредит с/ка 303/.. Продукция 100

Отписване на продукцията през отчетния период по стандартна себестойност.

7. Коригиране на приходите с отклонението между фактическата и стандартна себестойност

Дебит с/ка 701 Приходи от продажба на продукция 10

Кредит с/ка 611/... Разходи за стандартна себестойност 10

Счетоводното записване по седма стопанска операция се налага поради наличието на отклонение между стандартната себестойност и калкулираната себестойност от фактически отчетените разходи. В този вариант на отчитане фактическата стойност е по-голяма от стандартно планираната себестойност и е необходимо коригирането както на приходите от продажба, така и на стандартната себестойност. Така се коригира и финансовият резултат от сделката.

Представеното отчитане на разходите по стандартна себестойност е приложимо в малките, средните и големите промишлени предприятия.

Със счетоводния модел на системата за отчитане на разходите и калкулиране на себестойността „Standard costing“ е възможно разграничаването на два етапа:

– Първият етап е свързан с представеното по-горе, осчетоводяване на производствения процес чрез трите варианта на отчитане;

– Вторият етап е свързан с установяване и анализиране на възникналите отклонения в себестойността на произведената продукция.

Вторият етап е характерен и специфичен елемент, който откроява „Standard costing“ от всички други прогресивни методи за калкулиране. Отклоненията се установяват чрез предварително разработените модели за използване на системата „Standard costing“ и се групират в следните значими направления:

– отклонения при материалите за производство – те са свързани с цената на материалите, вложени в производството, количеството материали и респективно общото отклонение на материалните разходи;

– отклонения за труда в производството – отклонение на ставката за заплащане или на основното трудово възнаграждение, количеството извършена работа, което води до промяна и на общо отклонение на разходите за труд;

– отклонения на общо производствените разходи – това отклонение е свързано с промяна в постоянните или променливите производствени разходи.

Този етап е важен, защото чрез него предприятието установява и анализира допуснатите отклонения, и когато те са следствие на външни фактори, може да се обособят нови производствени стандарти, които да се използват в следващите отчетни периоди. Ако обаче те са възникнали поради вътрешни фактори, предприятията трябва да установят причините за възникналите отклонения.

В хода на производствената дейност възникват отклонения от технологичния процес и заедно с тях – и отклонения в потреблението на средства за производство и труд, свързани по правило с допълнителни разходи за производството на продукти. Поради тази причина действителните разходи, свързани с производството на продукцията, се определят не само от утвърдените оперативни стандарти, но и от възникналите отклонения. Те се изразяват чрез следното математическо равенство:

Фактическата себестойност = Стандартни разходи ± Отклонения

За предприятията от сектора „Промисленост“ е значимо използването на втория (счетоводния) подход поради следните причини:

1. Създаване на аналитична информация за отчетните обекти и възможност за анализиране на получените резултати;

2. Заприходяване и продажба на продукция по стандартна себестойност, което позволява приблизително планиране на финансовия резултат;

3. Улеснява оценяването и заприходяването на продукцията.

Изискванията към счетоводната информация за разходите довеждат до разработването на съвременни системи или усъвършенстването на старите с цел получаването на по-качествена информация при вземането на управленски решения. Процесът по организация на сметките за разходите среща сериозна трудност в дейността на промишлените предприятия, защото всяко от тях изпълнява специфична дейност и произвежда специфичен или специфични продукти, което довежда до създаването на строго определен алгоритъм на дейност за всяко предприятие. В представената организация се характеризира отчитането на разходите, като всяко предприятие може да я развие до оптимална за неговата дейност. Предложеното усъвършенстване би улеснило създаването на вътрешнофирмена информация за разходите и техните отклонения от предварително прогнозираните и ще изпълни основната си мисия за бързото, качественото и надеждното ѝ получаване.

Заклучение

При разработването на счетоводен модел от основно значение са организацията и технологията на отчитането на разходите. Това е предизвикателство пред теорията и/или практиката в счетоводството. Намирането на адекватна методология за отчитането на разходите е изключително трудно заради съвременните изисквания, предоставяната информация и постоянно променящите се производствени технологии. Отчитането на разходите трябва реално да бъде съобразено с капацитета на предприятието и да се установи дали ефектът ще е положителен. Трябва да бъде установено и дали е финансово обосновано усъвършенстването на технологията на отчитането на разходите. Несъмнено правилната технология на отчитането на производствените разходите в промишленото предприятие заема основно място в дейността им като фактор, предопределящ ефективността на предприятието.

ЛИТЕРАТУРА

1. **Лебедев, В., Дроздова, Т., Кустарев, В. и др.** Управление затратами на предприятия. Москва: Бизнес-пресса, 2003. // **Lebedev, V., Drozdova, T., Kustarev, V. i dr.** Upravlenie zatratami na predpriyatii. Moskva: Biznes-prensa, 2003.

2. **Павлова, М.** Управленско счетоводство – оценка и анализи на дейността. В. Търново: ЛБМ Инвест, 2010. // **Pavlova, M.** Upravlensko schetovodstvo – otsenka i analizi na deynostta. V. Tarnovo: LBM Invest, 2010.

3. **Anthony, R., Welsch, G., & Reece, J.** Fundamentals of Management Accounting. Hamewood: IRWIN, 1985, p. 279.

4. **Falat, K.** The Differences Between a Standard Costing and Normal Costing Method of Manufacturing Operating Income Calculation Caused by the Implementation of a New Integrated Information System. *Wrocław, Folia Oeconomica Stetinensia*, 2020, 20.

5. **Helmkamp, J.** Managerial Accounting. New York: JOHN WILEY & SONS, 1990.

6. **Lawrence, B.** Cost Accounting. New York: Prentice-Hall, 1935, p. 376.