

## ОПИТ В ПРОЕКТИРАНЕТО НА НОРМАТИВНА СИСТЕМА ЗА КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТ

проф. д-р Николай Стоянов Колев  
Бургаски свободен университет

### EXPERIENCE IN STANDARD COSTING SYSTEM DESIGNING

Prof. Nikolay Stoianov Kolev, PhD  
Burgas Free University

**Анотация:** Обичайно в научни публикации и учебни пособия се дават само най-общи дефиниции, класификации, принципи и етапи на едни, иначе чисто практически дейности. Това е обяснимо от гледна точка, на философията на днешния комерсиален свят, в който знанието и опитът струват пари. Излизайки извън този стереотип, в този ръкопис ние ще предоставим част от практическите си разработки по проектирането на системи за контрол върху разходите и себестойността, добре известни като „нормативни системи за отчитане и калкулиране”.\*

**Ключови думи:** проектиране; нормиране; отчитане; разходи; калкулиране, нормативна себестойност; отклонения; измерване; икономии; преразходи; рентабилност на разходите.

**Abstract:** Usually in scientific publications and educational materials are given only general classifications, principles and stages of some otherwise purely practical activities. This is understandable from the point of view of the philosophy of today's commercial world, where knowledge and experience cost money. Going beyond this stereotype, in this manuscript we will provide some of our skills in designing systems for cost control and calculation of cost, better known as „systems of standard costing”.\*

**Keywords:** design; norming; reporting; costs; costing, normative costs; deviations; measurement; savings; overruns; cost-effectiveness

#### Въведение

При оперативното управление на разноските винаги се преследват две основни цели:

- с минимум разноси да се постигне максимум обем продукция, или услуги;
- с минимални разноси да се поддържа желаното качество на продукцията, или услугите.

---

\* Авторът има умения на машинен техник и практикуващ счетоводител, както и съществен изследователски опит и академичен стаж.

\* The author has a mechanical engineer skills and knowledge of practitioner accountant, as well as research background and academic experience.

Неизпълнението, на която и да е от тези две цели води до спад на печалбата и дори до загуби. Така пред оперативния мениджмънт стои перманентно задачата за оптимизиране на разноските по отношение количеството и качеството на постигания резултат. Сложна и многоцелева задача, нали? А как ли може да се реши и решава перманентно?

Възможно би било мениджмънта наблюдава всяка една операции по отделно и да следи нейното влияние на процеса, а като следствие и върху количеството и качеството на резултата, но това навярно би му коствало много време, интелектуална енергия и пари.

Другата възможност е да следят само отклоненията от предварително набеелявани стандарти в най-критичните точки на стопанския процес. Тази втората възможност стои в основата на „*нормативния метод*” на отчитане, както популярно се нарича у нас развития под влияние на идеите на Тейлър и Емерсън в САЩ „*standard costing*”.

Още в самото начало на 20-ти век Харингтън Емерсън (публикациите му са от 1908 и 1909 г.) препоръчва прилагането на системи от нормативи за дефинируемите разходи, които да позволяват установяване и измерване на отклоненията от поставените цели.<sup>[1]</sup>

По това време практическа реализация на тези и на много други използвани и до днес идеи за научно управление на производството вече се правят от Фредерик Уинслоу Тейлър.<sup>[2]</sup> Критикуван от „марксистите” за поточната организация на производствения процес и нормирането на труда, Тейлър е прилаган и на изток, и на запад. Съветската школа по нормативна отчетност, и английските и американските *standard costing* системи се различават само в детайлите, но имат една и съща цел, и едни и същи предимства и недостатъци.

Макар че „демотивирането на персонала в търсенето на резерви извън стандартите” е посочвано като един най-големите недостатъци на нормативната отчетност<sup>[3]</sup>, тя се прилага и доразвива, което ни дава основания да представим своя принос тук.

---

<sup>[1]</sup> Solomons, D. Flexible budgets and the analysis of overhead variances, Boston: Houghton Mifflin Co., 1968.

<sup>[2]</sup> Taylor, F. The Principles of Scientific Management, Copyright © 1911 by Published in Norton Library 1967, ISBN 0-393-00398-1.

<sup>[3]</sup> Kaplan, Robert S., and H. Thomas Johnson. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

### Няколко понятия и класификации

Стандартът, т.е. нормативът представлява поставена като цел величина. Така *например (1)*, ако сте си поставили за цел да издържите до 10 минути четейки този текст, то това си е онзи Ваш стандарт за издръжливост, които ако останете да четете 15 минути, Вие ще сте нарушили.

В горния пример е добре да осъзнаете, че стандарта си е Ваш и е свързан с предварително набелязана цел. Тези две особености свързват нормативната отчетност с т.нар. „*управление по цели*“.<sup>[4]</sup> Тук бих могъл да се посоча аргументи в подкрепа на тезата ми, че нормативния метод е мощно средство за съчетаване на оперативното с тактическото и даже стратегическото управление, но за целите на този ръкопис, това ще е неподходящо.

Нормативите най-общо биват *качествени* и *количествени*. При управлението по цели нормативи могат да се поставят за:

- √ време;
- √ количество;
- √ цена;
- √ някакво качество;
- √ някакъв резултат;
- √ някакво поведение.

Най-често в бизнес-управлението по цели се разработват нормативи за доход, приходи от продажбите, разноски, себестойност, издръжка, време, качество на продукта или услугата. От гледна точка на целите, които ще се контролират чрез разработваните стандарти, те биват:

- √ идеални;
- √ базисни;
- √ текущи.

*Идеалните* нормативи очертават най-оптимистичните очаквания на мениджмънта. Постигането им би било възможно само при най-благоприятни стопански условия: пълен и непрекъснат стопански цикъл, стабилен и изгоден пазар, стабилна цена и осигуреност на ресурсите и т.н. Въпреки че постигането им е почти невъзможно, те служат за измерване на отклоненията от оптимума.

*Базисни* са стандартите, които се установяват на реалистична основа и обхващат един по-продължителен период, например експлоатационния период на една технологична линия, или срока на използване на една търговска марка. Тяхното използване се обосновава със способността им да очертават тенденции, а тенденции могат да се установяват само по отношение на някаква постоянна база.

*Текущите* нормативи представляват стандарти за текуща ефективност. В тях се залагат реални текущи проблеми, като фира, загуби от брак, време за технологични престои и т.н.

---

<sup>[4]</sup> Вж.: К. Каменов, Колев, Н. Отчетност и контролинг при управлението по цели. Свищов, 1995.

### Изготвяне на нормативи на разноски

*Нормативните разноски (standard costs)* представляват „внимателно разчетени величини на разноски, които управлението установява и използва като база за сравняване с фактически направените в стопанската дейност”<sup>[5]</sup>. Когато нормативните разноски се установяват за точно определен отчетен период и се съпоставят с нормирани приходи за същия този период, те се наричат нормативни разходи (standard expenditure).

При изготвянето на нормативи за разноски следва да се има предвид, че нормирането на разноските подпомага:

- √ контролът върху разноските и разходите;
- √ вземането на ценови решения;
- √ оценката на ефективността на труда;
- √ самооценката на персонала;
- √ целеполагането и управлението по цели.

Контролът върху разноските по производството, продажбите и след продажбеното обслужване, върху разноските по управлението и финансирането на бизнеса, както и върху разноските за иновации и инвестиции е съществена функция на съвременния мениджмънт. Всеки ръководител постоянно иска да съпоставя разноски с ползи, за да може да прецени, дали направените разноски са оправдани. Ето защо, нормативи за разноски често се разработват под формата на сума на разноските за 1-ца резултат. Например, 2 лв. разноски за след продажбен сервис, на 100 лв. приходи от продажбите.

Ценовите решения които нормативната отчетност подпомага са от типове:

- „да се включа ли в този бизнес, или не”;
- „в какъв ценови диапазон мога да си позволя да продавам”.

До първото решение се стига при анализа на пазара на стоки ограничена и постоянна асортиментна структура и стандартизирано качество, например пшеница, ръж, соя, суров петрол и т.н. Стоките с такива характеристики са борсово търгуеми, като се търгуват количества, които още не са произведени. Като съпоставя борсовите им котировки, с индивидуалните разчети за себестойност, производителя ще вземе решение дали да произведе, а търговеца, дали да закупи, т.е. „дали да се включа в бизнеса”.

Що се касае до стоките с богата и лабилна асортиментна структура и неорганизиран пазар, като например конфекция, електроника, или автомобили, то успеха на дадено производство в една голяма степен ще зависи от направените иновационни разноски, патентни права, реклама и т.н., т.е. непроизводствени разноски, които се предприемат само ако очакваните продажни цени ще ги покрият и осигурят желаната норма на възвращаемост. Разчетът за цени в такива случаи се прави на база на нормативните разноски на 1-ца и желаната норма на възвращаемост,

---

<sup>[5]</sup> Haiger, I. S. Matulich. Managerial Accounting. McGow-Hill. New York, 1980, p. 299.

*например (2) разчетена нормативна себестойност на 1-ца = 1 000 лв., очаквана норма на възвращаемост = 8%, оферирана продажна цена на 1-ца = 1080 лв.*

Оценката на ефективността на труда е доста сложна задача, тъй като се налага наблюдението на множество променливи, а се налагат и доста субективни преценки. При използването на нормативи за количество и цена на вложен труд, значителна част от тази сложност и субективизъм се преодоляват. Така

*например (3), ако разноските Ви за заплати и осигуровки на магазинерите са постоянна величина, Вие бихте могли да ги нормирате като процент от приходите от продажбите, напр. 20%. Тогава едно фактическо занижаване на този процент с 2 пункта, т.е. на 18%, ще е сигнал, че ефективността на труда им спада.*

Следва да се има предвид, че за да могат нормативите за трудови разноски да изиграят своята стимулираща роля, те трябва да бъдат ясни, трайни и известни на персонала. Така всеки работник или служител ще може да сравнява своите резултати с нормативните и действителните разноски и да си прави самооценка на ефективността на труда. Ако обаче, често променят тези нормативи, това ще стимулира персонала да повишава ефективността на вложения от него труд.

Управлението по цели е осъществимо само, когато заедно с целите се установяват стандарти, чрез които да се следи тяхното постигане. Смело може да се посочи, че нормативите (стандартите) представляват критерии и индикатори за постигане на целите.

Изготвянето на нормативите е най-критичния етап от въвеждането на нормативния метод на отчитане. Прави са онези автори, които казват че „*по скоро е изкуство, отколкото наука*“<sup>[6]</sup>. И наистина, в изготвянето на нормативите се ангажират знанията, опита и таланта на широк кръг икономисти, инженери, технолози, психолози и т.н. Изисква се и много добра координация между тях, защото нормативите следва да са взаимно обвързани, за да сработят като единна нормативна система. Като се има предвид, че периодично при промяна в пазарните или производствените условия ще се налага пренастройка на нормативната система, то се налага извода, че въвеждането и експлоатирането ѝ не е евтино удоволствие.

Нормативите си изготвят в натурални и стойностни измерители, както за преките така и за косвените разноски. Базиран се на т.нар. технологични карти, които представляват вътрешен инженерно-проектен документ, характеризираш техническите и технологични параметри и процесите на изработка на даден продукт, или предоставянето на дадена услуга. Като

*пример (4) ще представим Технологична карта № 101 за изработка на универсален струг С-11 на стоманена втулка с дължина 155 мм, външен диаметър 76 мм и отвор Ф34 мм. Тя би могла да изглежда така:*

---

<sup>[6]</sup> Garrison, R. H. Managerial accounting. IRWIN. 1988, p. 384.

Табл. № 1

**ТЕХНОЛОГИЧНА КАРТА № 101**

за изработка на стоманена втулка по чертеж № 271

**Количество:** 350 бр.Конструктор:  
инж. С. ДочевТехнолог:  
инж. Р. Груев**Вид на материала:** Ст45**Размер на заготовката:** Прътова стомана  $\Phi$  80/160 мм**Тегло на заготовката:** 2.850 кг**Вид на обработката:** Струговане**Металорежеща машина:** Универсален струг С11**Квалификация на изпълнителя:** Стругар IV-ти разряд**Допустим технологичен брак:** 0,5% **Корекция за полезен отпадък:** 0,1%

№	Работни движения	Време	Вид
1	Закрепване на детайла	1 мин	настройка
2	Нагласяне на струг. нож за външно престъргване	2 мин	настройка
3	Избор на обороти	30 сек	настройка
4	Избор на стъпка и нагласяне на дълбочина	1 мин	настройка
5	Външно пристъргване	2 мин	обработка
6	Обръщане и закрепване на детайла	30 сек	настройка
7	Нагласяне на дълбочина на престъргване	30 сек	настройка
8	Външно престъргване	2 мин	обработка
9	Нагласяне на седло, патронни и свредло	3 мин	настройка
10	Избор на обороти и стъпка	1 мин	настройка
11	Разпробиване с $\Phi$ 30 мм	6 мин	обработка
12	Нагласяне на струг. нож за вътрешно престъргване	2 мин	настройка
13	Избор на обороти и стъпка	1 мин	настройка
14	Вътрешно престъргване	2' 30"	обработка
15	Външна и вътрешна фаска	30 сек	обработка
16	Обръщане и закрепване на детайла	30 сек	настройка
17	Външна и вътрешна фаска	30 сек	обработка
18	Сваляне на детайла	15 сек	настройка
	<b>Всичко чисто работно време за изработка на 1-ца:</b>	<b>25' 45"</b>	

**Плюс:**

1	Извънтехнологични прекъсвания	30 сек
2	Прекъсвания поради лични нужди	15 сек
3	Почистване и смазване на машината	10 сек
	<b>Всичко брутно работно време за изработка на 1-ца:</b>	<b>26' 40"</b>

Въз основа на нормираните чрез технологична карта количествени и качествени стандарти за материали (Ст 45, 2.850 кг) и труд (стругар IV р-д, 26 мин и 40 сек.), могат да бъдат нормирани и стойностните,

**например за материала (5):**

Табл. № 2

Доставна цена на 1 кг. Ст 45 при доставки до 10 000 лв.	3,50 лв.
Транспортни разноски на 1 кг. Ст 45 при доставки до 10 000 лв.	0,12 лв.
Складови разноски на 1 кг. Ст 45	0,04 лв.
<b>Стойностен норматив за 1 кг. Ст 45 Ф80</b>	<b>3,65 лв.</b>
Вложен съгласно технологична карта	2,850 кг
Допустим технологичен брак 0,5%*2,850	0,014 кг
Извън технологични загуби (липси, кражби, корозия) 0,05%*2,850	0,001 кг
Корекция за полезни отпадъци 0,1%*2,850 кг	-0,03 лв.
<b>Нормативни разноски за Ст 45 Ф80 в 1 втулка: 2,865*3,65</b>	<b>10,43 лв.</b>

**и за труда (6):**

Табл. № 3

Месечно възнаграждение за Стругар IV-ти разряд	580 лв.
Осигуровки за сметка на работодателя	117 лв.
Брой работни дни на месец	22 дни
Работни часове на ден	8 часа
Резерв за годишен платен отпуск (697 лв/360*22)	42,59 лв.
<b>Норматив за 1 ч трудна стругар IV-ти р-д (697+42,59)/(22*8)</b>	<b>4,20 лв.</b>
Всичко брутно работно време за изработка на 1-ца:	26' 40''
<b>Нормативни трудови разноски в 1 втулка: (26'40''*4,20)</b>	<b>1,87 лв.</b>

При наличието на определени количествени и стойностни нормативи за преки материали и труд, величината на преките нормативни разноски в едно изделие е лесно установима, т.е. в 1 втулка тя ще е

**например (7):**  $10,43 + 1,87 = 12,30$  лв.

В обичайната практика нормирането на разноските се ограничава с определянето на стандарти за преките материални и преките трудови разноски в единица продукт, или услуга. Това съвсем не означава, че не могат да се нормират и общо производствените разноски (амортизации на машините, енергия за производствени

нужди, заплатата на бригадира и др.). Тъй като по характеристика те са *смесени разноси*, но с преобладаваща постоянна част, то на нормиране може да се подложи само променливата им част. За да обясним как най-лесно се прави това, ще продължим

**примера (8)** с производството на стоманени втулки, където едно наблюдение на поведението на общо производствените разноси спрямо броя на произведените втулки, в рамките на 6-месечен период на нормална производствена дейност, предоставя следните данни:

Табл. № 4

Месец	Бр. втулки от Ст 45 Ф76/34	Общо производствени разноси
Март	286	15 650 лв.
Април	292	15 700 лв.
Май	300	15 680 лв.
Юни	295	15 800 лв.
Юли	288	15 720 лв.
Август	282	15 620 лв.

Един доста лесен, но не много прецизен начин за разкриване на нормата на изменение е този, който се базира на разликите между максималните и минималните стойности в обема на производството и общо производствените разноси за изследвания период, т.е. ако ползваме данните от

**примера (9),**

$$\text{то Нормата на изменение ще е} = \frac{15800 - 15620}{300 - 282} = \frac{180}{18} = 10 \text{ лв / бр}$$

Така, стандартната производствена себестойност на 1 втулка Ф76/34 мм ще е:

Табл. № 5

Стандарт за преки материални разноси на 1-ца	10,43 лв.
Стандарт за преки трудови разноси на 1-ца	1,87 лв.
Стандарт за общопродв. разноси в 1-ца	10,00 лв.
<b>Норматив за производствена себестойност на 1-ца:</b>	<b>22,30 лв.</b>



Най-често нормирането на разносните приключва с определянето на стандарт за производствена себестойност на единица. Това е резонно, доколкото административните разноси и разносните по продажбите в преобладаващата част от случаите са с постоянни характеристики. Нещо повече, още тук можем да заложим нормативи по показатели за ефективност,

**например (10):**

- 30% печалба от 1 произведена втулка, т.е.  $1.3 * 22,30 = 30$  лв., което да определим и като продажна, или вътрешно трансферна цена на втулките, което би означавало, че при констатирано отклонение на печалбата над/ под 30% от производствената себестойност, ще следва да търсим причините за това.

**Проектиране на система за счетоводно следене и отразяване на отклоненията от стандартите.**

Отклонения се отчитат, когато забелязаните фактически данни по проследяваните индикатори се различават от нормативните. Следящата система следва да даде отговори на следните въпроси:

- ✓ къде е възникнало отклонение;
- ✓ кога е забелязано отклонението;
- ✓ каква е посоката на отклонението;
- ✓ колко е сумата на отклонението;
- ✓ какви са причините за появата на това отклонение?

Отговорът на първия въпрос зависи от йерархичната структура и функционалността на проектираната система от показатели (индикатори), на които е базирана нормативната отчетност. Така

*например (11), ако нормативи сме разработили само за производствената себестойност и рентабилността на втулките Ф76/34, то отклонения можем отчитаме чрез показателите:*

- процент на печалбата на база производствена себестойност;
- производствена себестойност на 1-ца.

*Ако, обаче норматив за време сме разработили за разпробиването на детайла (в примерната Технологична карта – 6 минути), то отклонение можем идентифицираме дори на ниво този индикатор.*

Отговорът на втория въпрос зависи от периодите на които е предвидено да се прави съпоставка на фактическите данни по показателите, с техните нормативни стойности. Най-добре е това да се прави перманентно, но дали си заслужава, ще следва да се прецени през призмата на съотношението между *цена и полезност на информацията*. Анализът на това съотношение ще даде и правилния отговор на въпроса, кога да се съпоставят стандарти с отчети.

Установяването на посоката на отклоненията се счита за елементарна и рутинна процедура в една нормативна система. Може би това е така, но следва да се има предвид, че понякога зад привидно позитивни по посока отклонения, могат да се крият негативни причини и резерви за оптимизиране,

*например (12) +5% нарастване на печалбата, да е следствие на ръст на повишение на продажните цени на втулките с 8% и 3%-тно увеличение на разноските поради извън технологични прекъсвания на производствения процес.*

Отговорът на четвъртия въпрос налага да се правят наблюдения, измервания и изчисления. Те следва да имат като резултат релевантни счетоводни данни за направените фактически разноски и тяхната величина в единица продукт или услуга. Така, чрез съпоставката на фактическите разноски с нормативните, ще може да се установят отклоненията от стандартите и такава съпоставка ще може да бъде правена, както за стойностните, така и за количествените нормативи, и то за всеки един елемент на разноските.

Сумата на отклонение в стойностните нормативи се установява по формулата:

**Факт. количество \* [Факт. цена - Нормативна цена]**, т.е. ако ползваме за

*пример (13) втулките, доставната цена на материалът Ст 45Ф80 за които, не е била 3.50 лв., а 3.47, то при доставка с обем 1 000 кг. сумата на отклонението ще е*

$$1\ 000 * (3,47 - 3,50) = -30 \text{ лв. икономия.}$$

По счетоводен път, посоката и величината на отклонението от стойностните нормативи за материалните запаси, може да се фиксира чрез счетоводен запис от вида:

Д-т с/ка „Основни материали”	
-п-да Ст45Ф80.....	1 000*3,50.....3 500
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”	
- п-да стоманени втулки Ф76/34	
-п-да Ст45Ф80.....	-0,03*1 000..... - 30
К-т с/ка „Доставчици”.....	3 470

Сметка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност» в тази статия има характер на прилежащ, допълващ или намаляващ коректив на с/ка „Основни материали”, което може да е основание същата да се нарича „Коректив

\* Тъй като данъчния кредит по доставките има отношение към управлението на паричните потоци, а не към материалните разноски, то не посочваме разчет по ДДС в примера.

до фактически разности”. По нея, през целия процес на формирането на себестойността ще отчитаме всички разлики между нормативни и фактически разности, като икономииите ще са със знак (-), а преразходите със знак (+). Данните от нея ще ни служат за корекции на нормативните разходи до фактически признатите, което ще ни подпомага както при коректното изготвяне на Отчета за дохода, така и при калкулирането на фактическата себестойност. Така при наличие само на горното отклонение, едно изписване и влагане в производството на втулки,

**например (14)** на 100 кг. Ст45Ф80, записът ще е:

Д-т с/ка „Разходи за материали”.....100 кг * 3,47.....	347
К-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”	
- н-да стотманени втулки Ф76/34	
- н-да Ст45Ф80.....-0,03*100.....	- 3
К-т с/ка „Основни материали”	
- н-да Ст45Ф80.....100*3,50.....	350.

При **пример (15)** с фактическа доставна цена на материалът Ст45Ф80 – 3,55 лв за 1 кг, то отклонението при доставка на 1 000 кг. ще е:

$$1\ 000*(3,55 - 3,50) = 50 \text{ лв, преразход}$$

Счетоводната статия, чрез която ще се фиксира това обстоятелство, ще е:

Д-т с/ка „Основни материали”	
- н-да Ст45Ф80.....1 000*3,50.....	3 500
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”	
- н-да стотманени втулки Ф76/34	
- н-да Ст45Ф80.....-0,05*1 000 .....	50
К-т с/ка „Доставчици”.....	3 550,

а записът, с който ще се изпишат

**например (16)** 100 кг. от Ст 45Ф80 в производството на втулки ще е:

Д-т с/ка „Разходи за материали”.....100 кг * 3,55.....	355
К-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”	
- н-да стотманени втулки Ф76/34	
- н-да Ст45Ф80.....0,05*100.....	5
К-т с/ка „Основни материали”	
- н-да Ст45Ф80.....100*3,50.....	350.

Посоката и величината на отклоненията от количествените нормативи се установява по формулата:

**Стандарт за ст-ст на 1-ца \*(факт. количество – норм. кол-во)**

При **пример (17)** за фактически вложени в производството на 1 втулка 2.835 кг, при нормативно заложен 2.850 кг, като отклонение ще се установи:

$$3,50*(2,835 - 2,850) = -0,015*3,50 = - 0,0528 \text{ лв.}$$

Това означава, че при фактически произведени, например 350 втулки, отклонението ще е:

$$350* - 0,0525 = - 18,38 \text{ лв. икономия,}$$

а счетоводната статия, с която това ще се запише в регистрите на предприятието ще бъде от вида:

Д-т с/ка „Разходи за материали”.....	350*2,850*3,50.....	3 491,25
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”		
- п-да стоманени втулки Ф76/34		
- п-да Ст45Ф80.....	350* - 0,0525.....	- 18,38
К-т с/ка „Основни материали”		
- п-да Ст45Ф80.....	350*2,835*3,50.....	3 472,88

Тук информацията от с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност” следва да послужи не само за измерване на отклонението, но и за коригиране на натрупания от влагането на материалите по количествени нормативи оборот по дебита на с/ка „Разходи за материали” до фактическия. Тъй като икономията на материали е свидетелство за оптимизация на производствения процес, възможно е тя да се насочва за допълнително материално стимулиране на персонал. При такъв един подход записите ще са:

Д-т с/ка „Разходи за материали”....	350*2,835*3,50.....	3 472,88
К-т с/ка „Основни материали”		
- п-да Ст45Ф80.....	350*2,835*3,50.....	3 472,88

и

Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”		
- п-да стоманени втулки Ф76/34		
- п-да Ст45Ф80.....	350* - 0,0525.....	- 18,38
К-т с/ка „Фонд за допълнително финансово стимулиране”.....		18,38

Счетоводителите наричат последната статия „червено-черна” и я практикуват само тогава, когато няма да наруши основното счетоводно уравнение

$$A - Z = СК-л.,$$

а нашият случай е такъв.

Ако пък допуснем **например (18)** фактически жертвана в производството на 1 втулка Ст45Ф80 2,852 кг. изчисленията и записванията ще са:

$$350*3,50*(2,852 - 2,850) = 2,45 \text{ лв. преразход}$$

Д-т с/ка „Разходи за материали”.....	350*2,850*3,50.....	3 491,25
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”		
- п-да стоманени втулки Ф76/34		
- п-да Ст45Ф80.....	350*3,50*(2,852 - 2,850).....	2,45

К-т с/ка „Основни материали”

-п-да Ст45Ф80.....350\*2,852\*3,50.....3 493,70

Подобен е подходът за установяване и счетоводно отразяване на отклоненията от стойностни и количествени стандарти за трудови разноски. Като

**пример (19)** нека да видим какви отклонения от стойностните стандарти за трудови разноски ще предизвика 1 официален празник в рамките на месеца, т.е. вместо 22, работните дни да са 21. Таблицата тогава ще придобие вида:

Табл. № 6

Месечно възнаграждение за стругар IV-ти разряд	580 лв.
Осигуровки за сметка на работодателя	117 лв.
Брой работни дни на месец	21 дни
Работни часове на ден	8 часа
Резерв за годишен платен отпуск (697 лв/360*22)	42,59 лв.
<b>Факт. разноски за 1 ч труд на стругар IV р-д (697+42,59)/(21*8)</b>	<b>4,40 лв.</b>
Всичко брутно работно време за изработка на 1-ца:	26' 40''
<b>Фактически трудови разноски в 1 втулка: (26'40''*4,40)</b>	<b>1,96 лв.</b>

Така на база данните от двете таблици и формулата

**Нормат. време за 1-ца\*(Факт. цена за 1ч. труд – Норм. цена за 1ч. труд)**

ще изчислим

$$26'40''*(4,40 - 4.20) = 0,088 \sim 0,09 \text{ лв. преразход на 1-ца,}$$

т.е. за цялото количество от произведени през периода 350 втулки

$$0,09*350 = 31,50 \text{ лв. преразход,}$$

който ще осчетоводим чрез записа:

Д-т с/а „Разходи за възнаграждения и осигуровки”.....350\*1,87.....654,50

Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”

- п-да стоманени втулки Ф76/34

- разходи за възнаграждения и осигуровки.....350\*0,09.....31,50

К-т с/а „Задължения по възнаграждения и осигуровки”.....350\*1,96..... 686,00

Отклоненията от количествените нормативи за жертвани в новосъздадения продукт или услуга трудови разноски са сигнали за нарастване или снижаване на ефективността на труда. Така

**например (20)**, една по-висока скорост на разпробиването със свредло Ф 30, може да доведе до съкращаване на времето за операцията от 6 на 5 мин. (вж. т. 11 от Технологичната карта), което да породи следните отклонения и счетоводни записвания:

**Норм. цена на 1ч. труд\*(Норм. за време за 1-ца - Факт. време за 1-ца)**

$$1,87\text{лв} * (25'40'' - 26'40'') = 1 * -1,87\text{лв}/60' = -0,03\text{лв} * 350\text{ бр.} = -10,50\text{ лв. икономия}$$

Д-т с/а „Разходи за възнаграждения и осигуровки”	.....350*1,96.....	654,50
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”		
- п-да стоманени втулки Ф76/34		
- разходи за възнаграждения и осигуровки.....	350* - 0,03.....	- 10,50
К-т с/а „Задължения по възнаграждения и осигуровки”	.....350*1,87.....	644,00

Горепосоченото счетоводно записване представя нагледно основния недостатък на **Standard costing**-а. Вероятно сте го забелязали: *стругарят увеличи ефективността на труда си чрез съкращаване на времето за разпробиване, това намали разноските на предприятието, а системата му намали заплатата!!! Защо тогава да го прави?!*

Има подходи и практика по преодоляване на горното демотивиращо персонала обстоятелство. Счетоводният израз на един такъв

**пример (21)** ще е следния:

Д-т с/а „Разходи за възнаграждения и осигуровки”	.....350*1,96.....	654,50
К-т с/а „Задължения по възнаграждения и осигуровки”	.....350*1,96.....	654,50
Д-т с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”		
- п-да стоманени втулки Ф76/34		
- разходи за възнаграждения и осигуровки.....	350* - 0,03.....	- 10,50
К-т с/ка „Фонд за допълнително финансово стимулиране”	.....	10,50

Отново статията е „червено-черна” и се практикува само тогава, когато няма да наруши основното счетоводно уравнение  $A - Z = СК-л$ . Със сумата от икономията можем изцяло да стимулираме *стругаря*, а можем и да я разпределим между него и предприятието, за да се създават технически и технологични условия за повишаване ефективността на труда.

Тъй като *общо производствените и извънпроизводствените разноси* в практиката винаги се начисляват и разпределят по норматив, а разликите между нормативни и фактически се установяват е осчетоводяват периодично, то при текущият контрол на себестойността се ползва величината на стандарта, т.е.

**в примера (22)** с втулките 350 бр. \*10 лв. = 3 500 лв. *общо производствени разноси*.

При хипотезите само на **примери (17, 19 и 20)**, партидата „350 бр. Стоманени втулки Ф76/34” към с/ка „Отклонения между нормативна и фактическа себестойност” ще изглежда така:

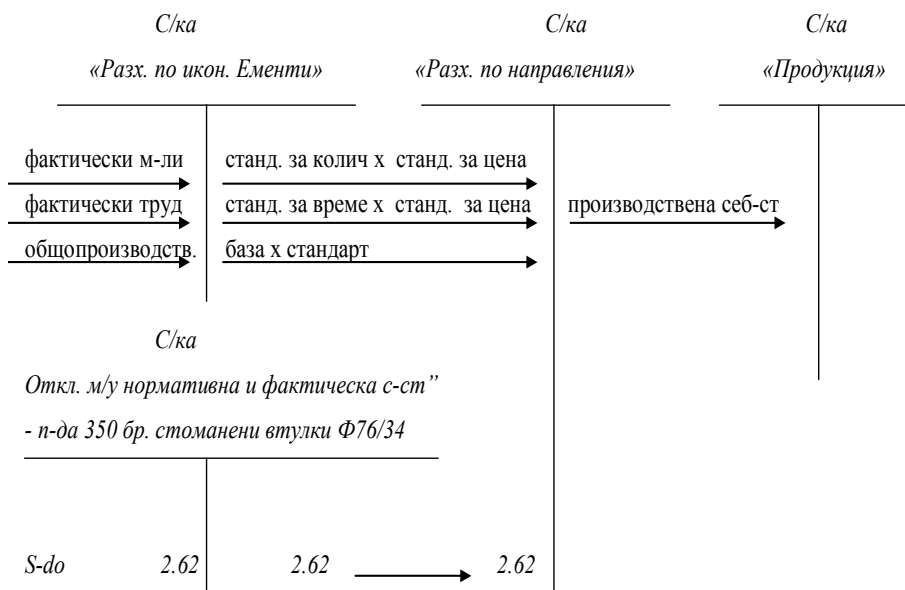
Фиг. 1

С/ка  
„Отклонения между нормативна и фактическа себестойност”  
- п-да 350 бр. стоманени втулки Ф76/34

(70)	- 18,38	
(72)	31,50	
(73)	- 10,50	
<b>S-do:</b>	<b>2,62</b>	

Моделът, по който ще се извърши корекцията на стандартната до фактическата себестойност, ще е следният:

Фиг. 2



Нормативи могат да бъдат разработвани и отклонения могат да бъдат отчитани и при извънпроизводствените разности, например за канцеларски материали, реклама, гаранционно обслужване, промоционални отстъпки, поддръжка на софтуер и т.н. Те могат да бъдат нормирани абсолютно (сами за себе си), например „100 лв.

*месечно за реклама*”, но могат да бъдат фиксирани като отношение, например „за реклама 20% от икономите в производствената себестойност”. Когато се ползва втория подход, добре ще е да се внимава, как базата за определяне на стандарта, ще влияе върху ефективността на извънпроизводствените разноски.

#### **Заключение**

Предложеният в горният текст проект на система за нормиране и отчитане на разноските е съобразен с продукта, технологията и организацията на конкретен производствен бизнес. Във всеки друг конкретен случай, той би имал своята конкретика, но това не означава, че не може да се ползват предложените тук идеи и подход.