

ВПЛИВ НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ОБЛІК ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ ВИНОРОБСТВА

Ю. В. Тіхоцька, старший викладач,
Кримський економічний інститут ДВНЗ КНЕУ ім. В. Гетьмана

У статті розглянуті питання, пов'язані з використанням нормативного методу калькулювання собівартості. Визначено його вплив на облік прямих матеріальних затрат. Обґрунтовані завдання нормативного методу обліку прямих матеріальних затрат з урахуванням особливостей технологічного процесу виноробства. Розроблена методика визначення нормативних прямих матеріальних затрат на заданий об'єм випуску виноробної продукції. Запропоновано робочий план рахунків.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативний метод, прями матеріальні затрати, собівартість, бухгалтерські рахунки.

В статье рассмотрены вопросы, связанные с использованием нормативного метода калькулирования себестоимости. Определено его влияние на учет прямых материальных затрат. Обоснованы задачи нормативного метода учета прямых материальных затрат с учетом особенностей технологического процесса виноделия. Разработана методика определения нормативных прямых материальных затрат на заданный объем выпуска винодельческой продукции. Предложен рабочий план счетов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нормативный метод, прямые материальные затраты, себестоимость, бухгалтерские счета.

ВСТУП

Необхідність застосування на виноробних підприємствах нормативного методу обліку затрат обумовлена серійним виробництвом широкого асортименту продукції і складністю технологічного процесу. У результаті виникає необхідність розроблення методики визначення нормативів і оцінки їх впливу на облік прямих матеріальних затрат виноробства.

Загальними питаннями обліку прямих матеріальних затрат і методів калькулювання собівартості займався багато як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, серед яких потрібно виділити:

1. Карпова Т. П. у своїй книзі [1] дала визначення таким поняттям: сутність, об'єкти, методи і способи, складові частини, функції і принципи побудови системи управлінського обліку. Виклала загальні принципи класифікації витрат, їх групування за цілями обліку та видами діяльності, за співвідношенням до часу виникнення і закінчення виробничих процесів. Розглянула сучасні моделі обліку затрат на виробництво та результатів господарської діяльності, системи калькулювання продукції.

2. Лень В. С. розкрив сутність управлінського обліку, висвітлив шляхи оптимізації діяльності підприємств за допомогою управлінського обліку. Автор надає характеристику типам нормативів та затрат, розглядає особливості їх обліку при нормативному методі калькулювання собівартості продукції [2].

3. Автори Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. у своєму посібнику розглядають організаційні й методичні аспекти управлінського обліку. Розкривають сутність та основні завдання організації обліку нормативних затрат, аналіз відхилень фактичних затрат від нормативних [3].

4. Атамас П. Й. у навчальному посібнику надає загальну характеристику та основні принципи системи нормативного обліку затрат

та калькулювання собівартості продукції. Розглядає порядок нормування затрат і визначення нормативної собівартості, облік відхилень від нормативів у системі “стандарт-кост”. Крім того, автор аналізує відхилення від нормативів та їх вплив на прибуток [4].

5. Бахрушина М. А. у підручнику з управлінського обліку досліджує та розкриває особливості побудови робочого плану рахунків з обліку матеріальних затрат [5].

Аналіз літературних джерел показав, що в економічній літературі недостатньо уваги приділено особливостям формування собівартості за нормативним методом на виноробних підприємствах, а питання пов'язані з його впливом на облік прямих матеріальних затрат потребує подальшого дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є розроблення методики визначення нормативів і оцінки їх впливу на облік прямих матеріальних затрат виноробства з урахуванням особливостей технологічного процесу.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- визначити завдання нормативного методу обліку прямих матеріальних затрат з урахуванням особливостей технологічного процесу виноробства;
- розробити методику визначення нормативних прямих матеріальних затрат на заданий об'єм випуску і-го виду виноробної продукції;
- запропонувати робочий план рахунків для обліку прямих матеріальних затрат при використанні нормативного методу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Завданнями нормативного методу обліку затрат на виробництво є своєчасне попередження нераціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, сприяння виявленню резервів виробництва. У своїй основі цей метод містить технічно обґрунтовані розрахункові величини затрат робочого часу, матеріальних та грошових ресурсів на одиницю продукції, робіт, послуг. Норми виробничих затрат відображають технічний і організаційний рівень розвитку підприємства, впливають на кінцевий результат його діяльності. Норми залежно від тривалості їх дії і часу розрахунку розрізняють поточні й планові.

При зіставленні фактичних і нормативних затрат здійснюється аналіз господарської діяльності підприємства, намічаються шляхи використання резервів, розробляються нові нормативи затрат на наступний звітний період. У зв'язку з особливостями технологічного процесу виноробства з'являється необхідність:

- 1) розроблення норм затрат на виробництво на підставі технологічних карт, нормативів поточних прямих матеріальних затрат, ставок розподілу непрямих витрат;
- 2) розрахунку нормативних калькуляцій за статтями затрат на виноробну продукцію, а також нормативної собівартості залишків незавершеного виробництва на кінець місяця;
- 3) ведення обліку прямих поточних затрат зі складанням оперативних зведень фактичних затрат, з урахуванням відхилень від норм за їх причинами;
- 4) ведення обліку поточних непрямих затрат із накопиченням даних про фактичні затрати і відхилення їх від норм;
- 5) списання затрат на нестачу і визначення втрат;
- 6) проведення розподілу непрямих витрат між об'єктами обліку затрат;
- 7) визначення у зведеній відомості даних про всі затрати за нормами і відхиленнями від них;

8) проведення перерахунку залишків незавершеного виробництва на початок наступного періоду на підставі обліку змін норм і нормативної собівартості;

9) розрахунку фактичної собівартості випущеної продукції за статтями калькуляції;

10) доведення нормативних затрат до фактичних [3, с. 65];

11) визначення нормативної собівартості випуску за статтями калькуляції на наступний період.

Облік змін норм забезпечує:

– тотожність діючих норм затрат у технологічній документації та нормативних калькуляціях;

– єдність норм, які використовуються в обліку протягом року;

– обчислення і контроль впливу зміни норм на собівартість продукції в цілому по організації і за окремими видами продукції.

Виходячи із специфіки виноробного виробництва, основним методом обліку затрат є нормативний. Цей метод обліку затрат передбачає використання планової, нормативної та звітної калькуляції. Його використання дозволяє здійснювати поточний і попередній контроль за затратами. Досягнення даного контролю здійснюється з використанням таких документів:

– на підставі одних калькуляційних документів проводиться відпуск матеріалів, сировини, палива за встановленими нормами затрат (лімітно-забірні карти, накладні на внутрішнє переміщення). У них проставляються ліміти і норми затрат матеріалів;

– на підставі інших - відпуск цінностей зі складу, у разі перевищення діючих норм (вимоги, з відміткою "відхилення від норм"). Ці документи до здійснення операції повинні бути додатково підписані особами, що контролюють процес виробництва і його затрати. У них обов'язково проставляються коди причин відхилень від норм і відповідальних осіб.

Відхилення від норм показують, як дотримуються технологія виготовлення виноробної продукції, норми затрат сировини, матеріалів і т. д. Вони бувають:

– позитивні, які досягаються за рахунок економії прямих матеріальних затрат за допомогою підвищення ефективності використання сировини і матеріалів;

– негативні, які виникають за рахунок використання сировини, матеріалів понад встановлені норми; збільшення відходів; за наявності технологічних операцій, не передбачених нормативами.

Управління відхиленнями здійснюється за рахунок аналізу відхилень від нормативних значень. Маючи нормативні калькуляції, документи або зведення документів про відхилення від норм у поточному місяці та їх зміни, знаючи кількість випущеної продукції, бухгалтерія розраховує фактичні затрати звітного місяця.

Нормативні прямі матеріальні затрати (M_r) на заданий обсяг випуску i -го виду виноробної продукції можна розрахувати за формулою 1:

$$M_r = V_r \cdot \sum_{i=1}^n (N_i \cdot P_i + A_{ei} + L_{li}), \quad (1)$$

де V_r - нормативний обсяг виробництва, дал.;

N_i - обсяг сировини, виноматеріалу на 1 декалітр i -го виду виноробної продукції;

P_i - ціна за одиницю заданого обсягу, грн;

A_{ei} - додаткові затрати з переробки, грн;

L_{li} - граничні втрати, %.

Ключовим елементом у поданій формулі є норма граничних втрат. Це гранично допустима величина незворотних втрат виноробної продукції в

конкретних умовах. Списання нормативних втрат може проводитися: після інвентаризації, під час зачищення холодильного устаткування, виносховищ, повного витрачання виноматеріалів, спирту і винограду, зміни матеріально відповідальних осіб. Розмір граничних втрат визначається за кожним найменуванням, видом продукції та стадією технологічного процесу окремо (рис. 1).



Рисунок 1 - Втрати сировини і матеріалів у виноробстві за стадіями технологічного процесу

Розрахунок фактичної собівартості здійснюється за такою формулою:

$$\Phi_c = H_c \pm B_n \pm Z_n, \quad (2)$$

де Φ_c – фактична собівартість;

H_c – нормативна собівартість;

B_n – відхилення від норм (економія або перевитрата);

Z_n – зміна норм (у бік їх збільшення або зменшення).

Розглянемо застосування нормативного методу обліку затрат на умовному числовому прикладі. Нормативна собівартість 1 пляшки вина - 20,00 грн, випуск – 50000 од.; перевитрата за звітний період становила 12000,00 грн, економія - 9000,00 грн; незавершене виробництво на початок періоду - 10000 од. з нормативною собівартістю за 1 одиницю 22,00 грн Потрібно визначити фактичну собівартість всього випуску та одиниці продукції. Проведемо розрахунок.

Зміна норм становить + 200,00 грн, оскільки вартість незавершеного виробництва за старими нормами - 2200,00 грн (22,00 грн x 100 од.), а за новими нормами - 20,00 грн (20,00 грн x 100 од.). Таким чином, фактична собівартість випуску становила 1003200,00 грн (1000000,00 + 12000 - 9000 + 200). Фактична собівартість 1 пляшки вина становила 20,06 грн (1003200,00 грн : 50000 од.).

Використання формул 1, 2 дозволяє розрахувати фактичну собівартість за допомогою: складання нормативних калькуляцій з урахуванням змін норм на початок поточного місяця; роздільного обліку затрат виробництва за нормами і відхиленнями від норм; обліку змін норм, складання звітних калькуляцій.

Для забезпечення оперативного контролю та управління затратами, виявлення резервів і попередження різних видів втрат необхідна своєчасна інформація про затрати з кожного технологічного циклу виробництва виноробної продукції.

Контроль, який здійснюється у розрізі технологічних процесів, видів продукції і виду затрат, дозволить визначити відхилення за певною ділянкою. Відхилення за прямими матеріальними затратами залежать від зміни вартості матеріальних ресурсів, а також від кількості спожитих матеріалів. Для систематизації інформації за накопиченням відхилень пропонується ввести додаткові субрахунки з обліку затрат виробництва. Для цього можна ввести в робочий план рахунків субрахунки 235 «Відхилення за прямими матеріальними затратами виробництва» і 9471 «Наднормативні втрати у виробництві».

Відхилення фактичних затрат від нормативних необхідно фіксувати бухгалтерськими проведеннями на відповідних субрахунках обліку відхилень:

2351 «Втрати у виробництві в межах норм»;

2352 «Надлишки у незавершеному виробництві»;

9471 «Наднормативні втрати у виробництві».

При використанні даних субрахунків виникає необхідність введення додаткової аналітики. Тому ми пропонуємо використовувати такі субрахунки:

– субрахунок 5-го порядку - призначений для обліку відхилень за відповідними підрозділами (2351(1));

– субрахунок 6-го порядку - призначений для обліку відхилень за технологічними процесами (23511(1));

– субрахунок 7-го порядку - призначений для обліку відхилень за видами продукції (сировини) (235111(1)).

Наведену аналітику можна застосовувати лише за умов наявності необхідної аналітики на субрахунку 231 «Основне виробництво»:

– субрахунок 4-го порядку - призначений для обліку виробництва за відповідними підрозділами (231(1));

– субрахунок 5-го порядку - призначений для обліку виробництва за технологічними процесами (2311(1));

– субрахунок 6-го порядку - призначений для обліку виробництва за видами продукції (23111(1)).

Крім того, облік виробництва за видами продукції пропонується проводити за видами затрат (прямі матеріальні затрати, затрати на оплату праці та відрахування єдиного соціального податку, розподілені непрямі витрати, інші прямі затрати).

ВИСНОВКИ

Запропонований робочий план рахунків дозволить проводити детальний аналіз причин відхилень за прямими матеріальними затратами у виробництві, підвищити ефективність планування і обліку затрат на виноробних підприємств, з урахуванням їх організаційно-технологічних особливостей. Причини відхилень пропонується здійснювати за такими напрямками:

- за відповідними підрозділами;
- за технологічними процесами;
- за видами продукції (сировини).

Вплив нормативного методу калькулювання собівартості на облік прямих матеріальних затрат виноробства можна подати у вигляді такої схеми (рис. 2):

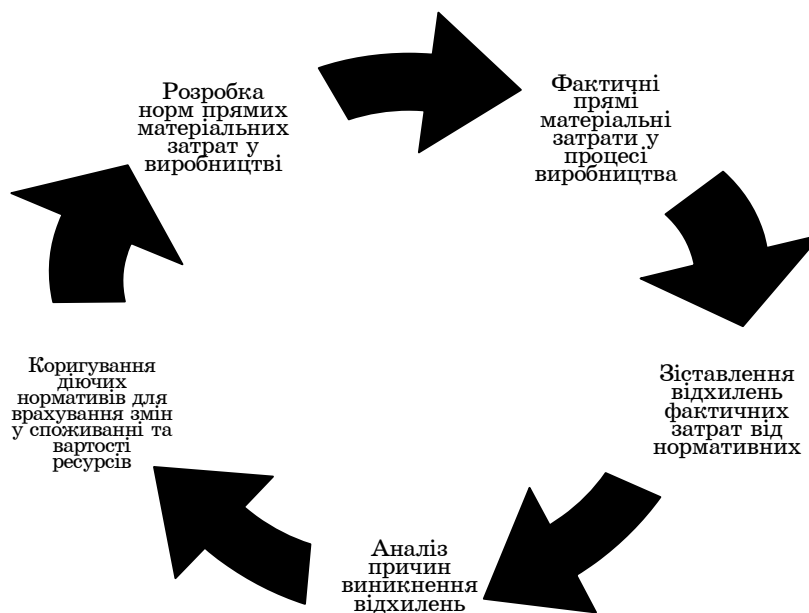


Рисунок 2 - Взаємний вплив нормативного методу калькулювання собівартості та обліку прямих матеріальних затрат виноробства

Запропонована формула розрахунку нормативних прямих матеріальних затрат на заданий об'єм випуску виноробної продукції дозволить виноробним підприємствам виявляти резерви економії матеріальних затрат, здійснювати їх постійний контроль з метою зниження собівартості з урахуванням особливостей технологічного процесу.

SUMMARY

INFLUENCE OF NORMATIVE METHOD OF PRIME COST ACCOUNTING ON DIRECT FINANCIAL COSTS ACCOUNTING IN VINE MAKING

Y.V. Tikhonravova

In the article questions related to the use of normative method are considered. The normative method influence on the direct financial costs account is defined. The tasks of the normative method account of direct financial costs allowing in the features of technological process in vine making are determined. The method of determination of the normative direct financial costs on the set volume of output in vine making is developed. The working plan of accounts is offered.

Key words: *accounting, normative method, direct financial costs, prime cost, accounts.*

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
2. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб. / В.С. Лень– К.: Знання-Прес, 2006.– 317 с.
3. Паргин Г.О. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. / Г.О. Паргин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінька – К.: Знання, 2006. – 235 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. - 2-е изд., доп. и пер. / М. А. Бахрушина. - М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. - 528 с.

Надійшла до редакції 27 січня 2011 р.