

ОБЛІК ВІДХИЛЕНЬ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ СИРОВИННО-МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ВІД НОРМАТИВНО-ПЛАНОВОЇ НА ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто методику формування та списання відхилень фактичної собівартості сировинно-матеріальних ресурсів від нормативно-планової при використанні лікєро-горілочними підприємствами методу оцінювання руху виробничих запасів за нормативними затратами. З метою документування цих процесів та їх аналітичного обліку запропоновано відповідну форму документа і наведено приклади його заповнення.

Ключові слова: витрати на виробництво, метод нормативних затрат, нормативно-планові ціни, облік відхилень, собівартість продукції.

Постановка проблеми. У складі собівартості лікєро-горілої продукції значна частка припадає на вартість, точніше, фактичну собівартість використаних у процесі виробництва сировинно-матеріальних ресурсів. Тому, з метою контролю величини прямих матеріальних витрат на виробництво продукції та правильного визначення оподаткованого прибутку, на підприємствах необхідно забезпечити чіткий порядок формування та списання їх фактичної собівартості, відповідно до чинних нормативних регламентів України з оподаткування та бухгалтерського обліку. Важливішою із складових частин цього процесу є нормування витрачання матеріальних ресурсів у процесі виробництва та їх оцінювання, як зазначено у статті 140 Податкового кодексу України, "... за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку" [1]. Таким нормативним документом є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 9 "Запаси" [2]. Методика оцінювання виходу запасів за нормативними затратами, за цим П (С) БО, вимагає конкретизації та уточнення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Основні теоретичні, методичні та прикладні проблеми обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції досліджено та висвітлено у навчальних підручниках та посібниках з бухгалтерського обліку, авторами яких є: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Нападковська Л.В., Партин Г.О., Огічук М.Ф. і ін.

Проблемні питання методики обліку витрат на виробництво промислової продукції завжди є предметом дискусій на науково-практичних конференцій з питань бухгалтерського обліку, зокрема на конференції, яка відбулась 29-30 листопада 2012 р. у Тернопільському національному економічному університеті, розглядали питання про основні принципи і переваги нормативного обліку [3] та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [4]. Теоретичні аспекти нормативного методу калькулювання собівартості продукції висвітлювали на конференції, яка відбулась 7-8 жовтня 2010 р. у ВНЗ Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"[5] тощо.

Актуальні питання методики та організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [6] та нормативного обліку її виробництва [7] на промислових підприємствах іноді висвітлюються та сторінках науково-практичного журналу "Бухгалтерський облік і аудит". Разом з тим, майже недослідженими залишаються питання бухгалтерського обліку матеріальних витрат та їх уз-

годження з вимогами податкового законодавства України за методом нормативних затрат на лікєро-горілочних підприємствах.

Постановка завдання. З огляду на висвітлене вище, метою цієї публікації є обґрунтування доцільності використання для обліку витрат на виробництво продукції нормативно-планових цін, що обумовлює ведення обліку відхилень фактичної собівартості сировинно-матеріальних ресурсів від нормативно-планової на підприємствах з виробництва лікєро-горілочних виробів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до П (С) БО 9 "Запаси" відпуск для виробничо-господарських потреб та включення до фактичної собівартості виготовленої продукції вартості використаних у виробництві сировини та матеріалів на підприємствах з виготовлення лікєро-горілочних виробів можна здійснювати за різними методами, а саме: 1) середньозваженої собівартості; 2) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); 3) нормативних затрат (витрат).

Зважаючи на те, що лікєро-горілої виробництво належить до матеріаломістких, використання перших двох методів економічно недоцільне, оскільки потребує систематичного здійснення розрахунків та контролю кількості і вартості виробничих запасів, що відпускаються зі складів у виробництво. Тому, на нашу думку, оптимальним для великих лікєро-горілочних підприємств буде використання для оцінювання вартості, використаних у виробництві сировини та матеріалів, методу нормативних витрат. Його використання неможливе без наявності на підприємстві бази даних про матеріально-сировинні ресурси, які використовують у процесі виробництва продукції, нормативів їх використання для виробництва кожного з видів лікєро-горілої продукції та нормативно-планових облікових цін.

База даних нормативно-планових облікових цін має містити таку інформацію: назва кожного виду сировини, основних та допоміжних матеріалів, які використовують на підприємстві, їх марка, розмір, сорт тощо; номенклатурний номер по кожному найменуванню матеріально-сировинних ресурсів; одиниці вимірювання, прийняті на підприємстві для кожного найменування сировини та матеріалів; нормативно-планові ціни. Вони включають планову (договірну) ціну її придбання та нормативну величину транспортно-заготівельних витрат. Їх аналітичний облік В. Хліпаківська [8] пропонує здійснювати за такими групами: витрати на замовлення ресурсів (витрати на послуги зв'язку, оформлення договорів та інших документів, оплата відряджень й ін.); витрати на закупівлю (утримання персоналу, зайнятого на таких роботах, придбання спеціальної тари, витрати на охолодження, теплоізоляцію й ін.); витрати на перевезення (вартість послуг з перевезення, вартість тимчасового зберігання вантажів, які перебувають у дорозі, витрати на навантаження та розвантаження тощо); витрати на зберігання (утримання складських приміщень та персоналу, послуги охорони й ін.).

Для визначення загального рівня нормативно-планових цін нормативну величину транспортно-заготівельних витрат, зазвичай, встановлюють у відсотках до планової вартості сировинно-матеріальних ресурсів.

Водночас, для встановлення цього нормативу використовують інформацію про такі видатки у попередніх звітних періодах із внесенням відповідних прогнозних коректив щодо зміни тарифів на послуги, обсягів перевезень, мар-

шрутів та видів транспортних засобів тощо. Побудову комп'ютерної бази даних нормативно-планових облікових цін сировинно-матеріальних ресурсів, які використовують для виробництва продукції, можна здійснювати за формою, фрагмент якої наведено у табл. 1.

Табл. 1. База даних нормативно-планових облікових цін сировинно-матеріальних ресурсів, які використовують для виробництва продукції на лікеро-горілчаному заводі

Ном. за пор.	Назва сировинно-матеріальних ресурсів	ДСУ, сорт, роз-мір, марка і ін.	Номенклатурний номер	Одиниця вимірювання	Договірна ціна, грн	Відсоток заготовительних витрат	Нормативна ціна, грн
Розділ I. Сировина та основні матеріали							
1.	Спирт етиловий, 96,5 %	Екстра	2011100011	дал.	350,00	10,5	386,75
2.	Спирт етиловий, 96,0 %	I сорт	2011100012	дал.	310,00	9,8	340,38
3.	Вода артезіанська	питна	2012100024	дал.	5,20	-	5,20
4.	і т.д.						
Розділ II. Допоміжні сировина та матеріали							
1.	Мед натуральний	липов.	2014100004	кг	65,00	5,0	68,25
2.	Гідрокарбонат натрію		2014200021	кг	11,00	7,0	11,77
3.	Оцтова кислота харчова	ТУ	2014200143	л	9,80	8,2	10,60
	і т.д.						

Для забезпечення максимального наближення нормативних цін до фактичної собівартості придбання або видобування сировинно-матеріальних ресурсів, їх необхідно регулярно контролювати та переглядати. Але, зважаючи на те, що досягнути повної відповідності практично неможливо, необхідно здійснювати коригування нормативної вартості сировинно-матеріальних ресурсів до фактичної виробничої собівартості. З цією метою необхідно окремо вести облік відхилень загальної фактичної собівартості використаних сировинно-матеріальних ресурсів від їх вартості, визначеної за нормативними цінами за методикою, передбаченою ПСБО 9 "Запаси" для обліку та розподілу транспортно-заготовительних витрат. З наведеного випливає, що за наявності номенклатур-цінників матеріально-сировинних ресурсів облік їх руху на підприємстві (надходження від постачальників, передача із складів у підрозділи, використання у виробництві) треба здійснювати тільки за нормативними цінами. З цією метою на окремому аналітичному рахунку субрахунку 201"Сировина та матеріали" слід виділити окремий аналітичний рахунок, наприклад, 201.9 "Відхилення фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної". При цьому, такі відхилення необхідно диференціювати на відхилення в частині складських запасів (аналітичний рахунок 201.91) і в частині запасів у виробничих цехах підприємства (аналітичний рахунок 201.92).

Для наочності наведемо приклад. Нехай, у поточному місяці підприємством отримано від постачальників сировину і матеріали для виробництва лікеро-горілчаної продукції, загальна вартість яких за нормативно-плановими цінами підприємства становить 1950755,68 грн, а за цінами постачальни-

ків – 1775187,60 грн. Крім цього, загальна фактична величина транспортно-заготовительних витрат на придбання сировинно-матеріальних цінностей становить 410151,20 грн.

У звітному місяці зі складів підприємства відпущено виробничим підрозділам для використання у процесі виробництва матеріальні цінності, вартість яких, за нормативними цінами, становить 1675037,18 грн, у т.ч., горілчаному цеху– 876549,89 грн, лікерному цеху– 456721,75 грн, коньячному цеху – 341765,54 грн. Крім цього, реалізовано іншим підприємствам сировину та матеріали, вартість яких, за нормативними цінами, становить 243178,55 грн.

Лікеро-горілчаний завод (підприємство, організація)		Форма № М-41 Затверджена наказом по підприємству від 21.06.2011 р. № 203									
Код ЄДРПОУ	<table border="1"> <tr> <td>1</td><td>9</td><td>1</td><td>5</td><td>6</td><td>5</td><td>4</td><td>9</td> </tr> </table>			1	9	1	5	6	5	4	9
1	9	1	5	6	5	4	9				
Розрахунок											
розподілу відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині складських запасів											
за березень 2013 р. (місяць, рік)											
Ном. за пор.	Назва показників	Вартість сировинно-матеріальних ресурсів, грн.	Величина відхилень, грн.	Код рахунку для списання відхилень							
1.	Залишок на початок місяця	326789,80	3209,78	-							
2.	Надійшло за місяць	1950755,68	234583,12*	-							
3.	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	2277545,48	237792,90	-							
4.	Відношення суми відхилень до вартості матеріальних цінностей	-	0,104**	-							
5.	Відпущено із складів:	-	-	-							
5.1.	Горілчаному цеху	876549,89	91161,19***	201.92							
5.2.	Лікерному цеху	456721,75	47499,06	201.92							
5.3.	Коньячному цеху	341765,54	35543,62	201.92							
5.4.	Стороннім організаціям	243178,55	25290,57	94							
5.5.	Всього відпущено	1918215,73	199494,44	-							
6.	Залишок на кінець місяця	359329,75	38298,46	-							
Бухгалтер-економіст (посада)		Наливайко (підпис)	Наливайко К.М. (прізвище та ініціали)								
Дата виконання		08 липня 2013 р.									
* 1775187,60 - 1950755,68 + 410151,20 = 234583,12.											
** 237792 : 2277545,48 = 0,104.											
*** 876549 x 0,104 = 91161,19.											

Рис. 1. Форма та приклад розрахунку розподілу відхилень фактичної собівартості сировинно-матеріальних ресурсів від нормативної у частині складських запасів

Виконаємо розрахунок списання відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині складських запасів за формою,

яку наведено на рис. 1, за умови, що залишки матеріальних цінностей та відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині складських запасів (величина відхилень) на початок місяця відповідно становили 326789,80 грн і 3209,78 грн. Зважаючи на те, що такий розрахунок має статус первинного документа, його форму доцільно затвердити наказом по підприємству.

Таким чином, наведений розрахунок буде підставою для здійснення бухгалтерських записів за дебетом субрахунків 201 "Сировина та матеріали" (аналітичний рахунок 201.92 "Відхилення фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині запасів у виробничих підрозділах") та 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" у кореспонденції з кредитом субрахунку 201 "Сировина та матеріали" (аналітичний рахунок 201.91 "Відхилення фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині складських запасів").

Після визначення, для кожного виробничого підрозділу, величини відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині складських запасів необхідно розрахувати та включити до складу витрат на виробництво кожного з найменувань виготовленої продукції відхилення фактичної собівартості сировинно-матеріальних ресурсів від нормативної в частині запасів у виробничих підрозділах. З цією метою, для кожного виробничого підрозділу необхідно складати аналогічний розрахунок, у якому замість переліку виробничих підрозділів варто наводити номенклатуру виготовленої продукції. Пропонується форма, яку наведено на рис. 2.

У бухгалтерському обліку списання на витрати з виробництва продукції відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині запасів у виробничих підрозділах буде відображатись за дебетом рахунку 23 "Виробництво" (аналітичні рахунки з обліку витрат на виробництво відповідних видів продукції: 231.52 – виробництво лікеру апельсинового; 231.54 – виробництво лікеру вишневого, 231.56 – виробництво лікеру кофейного і ін.) у кореспонденції з кредитом субрахунку 201 "Сировина та матеріали" (аналітичний рахунок 201.92 "Відхилення фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині запасів у виробничих підрозділах").

Висновки з даного дослідження. Таким чином, використання для списання сировинно-матеріальних ресурсів, спожитих для виробництва лікєро-горіччаної продукції, методу нормативних затрат передбачає створення бази даних нормативно-планових цін та їх застосування на усіх стадіях облікового процесу (прибуткування на склад, відпуск підрозділам або на сторону, використання у виробництві тощо). Крім цього, окремо необхідно визначати та відображати в обліку відхилення фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативно-планової як у частині складських запасів, так і в частині запасів виробничих підрозділів.

Така система побудови обліку списання сировинно-матеріальних ресурсів, використаних для виробництва продукції, дасть змогу оперативно формувати зведену інформацію про виробничі витрати підприємства та здійснювати контроль їх рівня.

Лікєро-горіччаний завод (підприємство, організація)				Форма № М-42 Затверджена наказом по підприємству від 21.06.2011 р. № 203				
Код ЄДРПОУ	1	9	1	5	6	5	4	9
Лікерний цех (назва підрозділу)								
Розрахунок розподілу відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від нормативної в частині запасів у виробничих підрозділах за березень 2013 р. (місяць, рік)								
Ном. за пор.	Назва показників			Вартість сировинно-матеріальних ресурсів, грн.	Величина відхилень, грн.	Код рахунку для списання відхилень		
1.	Залишок на початок місяця			89543,45	2409,54	-		
2.	Надійшло за місяць			456721,75	47499,06	-		
3.	Разом (ряд. 1 + ряд. 2)			546265,20	49908,60	-		
4.	Відношення суми відхилень до вартості матеріальних цінностей			-	0,091	-		
5.	Використано для виробництва лікерів:			-	-	-		
5.1.	апельсинового			95678,43	8706,74	231.52		
5.2.	вишневого			84132,89	7656,09	231.54		
5.3.	кофейного			154389,75	14049,47	231.56		
5.4.	трояндового			149623,59	13615,75	231.57		
5.5.	Всього використано			483824,66	44028,05	-		
6.	Залишок на кінець місяця			62440,54	5471,01	-		
Бухгалтер-економіст (посада)				Наливайко (підпис)		Наливайко К.М. (прізвище та ініціали)		
Дата виконання				08 липня 2013 р.				

Рис. 2. Форма та приклад розрахунку розподілу відхилень фактичної собівартості сировинно-матеріальних ресурсів від нормативної у частині запасів у виробничих підрозділах

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2736-VI. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р., № 246. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Кузів М.С. Основні принципи і переваги нормативного обліку / М.С. Кузів, О.М. Берестецька // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матер. II Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ, 2012. – С. 119-122.
4. Куцик П.О. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: порівняльна характеристика та її місце в інтегрованій системі обліку / П.О. Куцик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матер. II Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ, 2012. – С. 126-129.

5. Скрипник М.І. Нормативний метод калькулювання: теоретичний аспект / М.І. Скрипник // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 7-8 жовтня 2010 р. Полтава : ТОВ "АСМІ", 2010. – С. 240-243.

6. Озеран О. Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства / О. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит : наук. жур – 2012. – № 4. – С. 31-41.

7. Юрченко К. Нормативний облік і контроль виробництва продукції у молокопереробній галузі / К. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит : наук. жур – 2001. – № 9. – С. 27-32.

8. Хліпаковська В. Вплив витрат на придбання та зберігання запасів на взаємозв'язок "витрати – продаж – прибуток" / В. Хліпаковська // Бухгалтерський облік і аудит : наук. жур – 2004. – № 12. – С. 37-43.

Сажинец С.И., Хомяк Т.Р. Учёт отклонений фактической себестоимости материально-сырьевых ресурсов от нормативно-плановой на ликеро-водочных предприятиях

Рассмотрена методика формирования и списания отклонений фактической себестоимости от нормативно-плановой при использовании ликеро-водочными предприятиями метода оценки движения производственных запасов по нормативным затратам. С целью документирования этих процессов и их аналитического учёта предложена соответствующая форма документа и приведены примеры его заполнения.

Ключевые слова: издержки производства, метод нормативных затрат, нормативно-плановые цены, учёт отклонений, себестоимость продукции.

Saschunets S.Yo., Homjak T.R. Deviations of the actual cost of raw-material resources from the regulatory-plan on distillery enterprises

In this paper reviewed the technique of formation and write-off deviations of the actual cost of raw-material resources from the regulatory planned in case of using by distillery enterprises the method of valuation the movement of inventory according to normative costs. For documenting these processes and analytical accounting was offered the appropriate document form and shown the examples of its filling.

Keywords: working expenses, method of normative costs, normative-plan prices, deviations, production costs.

УДК 339.138:684

Доц. А.В. Івануса, канд. екон. наук;

доц. В.З. Холявка, канд. екон. наук – НЛТУ України, м. Львів

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ МЕБЛЕВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Представлено основні аспекти формування маркетингової стратегії підприємств. Запропоновано концептуальну модель побудови маркетингової стратегії меблевого підприємства на базі CRM-концепції, яка органічно поєднує низку складових компонентів (товарну стратегію, збутову стратегію, цінову стратегію, промоційну стратегію).

Ключові слова: маркетингова стратегія, товарна стратегія, збутова стратегія, цінова стратегія, промоційна стратегія.

Меблеве виробництво є одним із найвагоміших сегментів деревообробної промисловості. Різноманітність меблевої продукції та її вагоме місце в повсякденному житті кожної людини обумовлює необхідність постійного і системного моніторингу кожним меблевим підприємством смаків споживачів, а отже, і формування одного з ключових сегментів його діяльності – маркетингової стратегії.

Маркетингова стратегія – система організаційно-технічних і фінансових заходів щодо інтенсифікації виробництва, реалізації продукції, підвищення її конкурентоспроможності, активного впливу на попит і пропозицію товарів [1, с. 256]. Отже, під поняттям маркетингової стратегії необхідно розуміти детальний всебічний план досягнення маркетингових цілей. Концептуально маркетингова стратегія підприємства повинна поєднувати структурні компоненти, які, водночас, можна згрупувати в окремі сегменти (рис. 1).

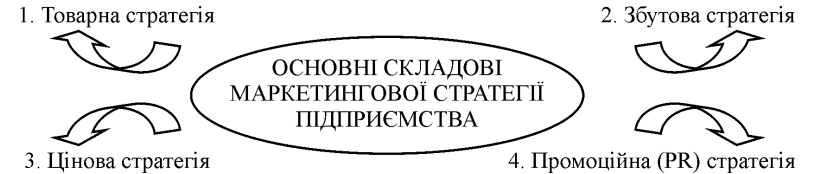


Рис. 1. Основні структурні компоненти маркетингової стратегії підприємства

Для формування ефективної маркетингової стратегії меблевого підприємства і її постійного вдосконалення необхідно ретельно вивчити та розробити пропозиції щодо комплексного удосконалення кожної з її основних складових (рис. 1). Однак, на наш погляд, такий процес буде ефективним лише за умови системного охоплення зазначених вище складових маркетингової стратегії підприємства та їх оцінки через призму концепції проактивної взаємодії з клієнтами – CRM (Customer Relationship Management). Вона базується на принципі персоналізації взаємовідносин з кожним клієнтом, що забезпечує прихильне ставлення до продукції та підприємства загалом.

З метою побудови ефективної маркетингової стратегії меблевого підприємства ми пропонуємо сформулювати її концептуальну модель на основі CRM-концепції в контексті системного вдосконалення її основних складових (рис. 2).

Товарна стратегія. Товарна стратегія будь-якого меблевого підприємства повинна обов'язково включати три складові: конструкційну, ергономічну та естетичну, екологічну. У своєму поєднанні вони забезпечують виробництво конкурентоспроможної продукції, яку хоче споживач.

Конструкційна складова обумовлює оптимальне поєднання матеріальних ресурсів (матеріалів деревного і недеревного походження, опоряджувальних матеріалів, тканин і наповнювачів тощо), які, власне, і формують кінцевий продукт. У сучасних умовах господарювання вона обов'язково повинна системно розвиватись, динамічно реагуючи на усі запити ринку. Лише за таких умов підприємство може досягнути бажаних обсягів продажу.

Ергономічна та естетична складова обумовлює поєднання концептуальних та дизайнерських рішень, під час формування кінцевого продукту. Вона практично формує рівень сприйняття продукції підприємства кінцевим споживачем та безпосередньо впливає на його бажання придбати той чи інший продукт. Зазначена складова в сучасних умовах господарювання повинна активно відображати смаки споживачів, динамічно реагуючи на їх запити, та пропонувати їм нові цікаві рішення.