

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

На правах рукопису

ЯЦИШИН СВІТЛАНА РОМАНІВНА

УДК 657.47:338.58:687

**ОБЛІК ВИТРАТ ТА ПРОЦЕС КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ШВЕЙНОМУ ВИРОБНИЦТВІ**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Лучко Михайло Романович
кандидат економічних наук, доцент

Тернопіль – 2003

ЗМІСТ

стор.

Вступ	3
Розділ I Витрати виробництва в системі управління діяльністю швейних підприємств	8
1.1. Економічний зміст витрат виробництва в процесі трансформації бухгалтерського обліку до умов ринкової економіки.....	8
1.2. Питання класифікації витрат виробництва в системі управління діяльністю як методологічна база обліку та калькулювання собівартості продукції	23
1.3. Дослідження впливу технологічних особливостей швейного виробництва на організацію та методика бухгалтерського обліку витрат	47
Висновки до розділу I.....	62
Розділ II Система внутрішньовиробничого обліку витрат на швейних підприємствах	64
2.1. Характеристика прямих матеріальних витрат швейного виробництва та напрямки покращення їх обліку.....	64
2.2. Організація та удосконалення обліку прямих витрат на оплату праці.....	84
2.3. Непрямі витрати в обліковому забезпеченні діяльності швейних підприємств.....	96
Висновки до розділу II.....	115
Розділ III Бухгалтерський облік витрат виробництва та його місце в процесі калькулювання собівартості продукції	118
3.1. Організація та методика бухгалтерського обліку витрат в сучасних умовах господарювання.....	118
3.2. Процес калькулювання собівартості швейної продукції в управлінні діяльністю	135
3.3. Мотивація поведінки витрат в системі управління собівартістю продукції.....	153
Висновки до розділу III.....	172
Висновки	176
Список використаних джерел	180
ДОДАТКИ	194

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан економіки нашої країни потребує докорінної зміни господарського механізму та створення якісно нової системи управління. Вирішити проблему ефективного розвитку та економічного росту підприємств України, зокрема у швейній галузі легкої промисловості, неможливо без удосконалення, насамперед, системи управління витратами та собівартістю продукції. В управлінні виробництвом важлива роль належить бухгалтерському обліку, значне місце в якому займає облік витрат та калькулювання собівартості продукції.

Система обліку витрат завжди була в полі зору вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків. У наукових публікаціях висвітлювалися раціональні пропозиції щодо методики, організації та управління витратами. Серед найбільш важливих слід відзначити праці О.С.Бородкіна, Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, З.В.Гуцайлюка, К.Друрі, В.П.Завгороднього, М.В.Кужельного, Ю.Я.Литвина, М.Р.Лучка, Я.В.Межа, Є.В.Мниха, В.Ф.Палія, М.С.Пушкарка, В.В.Сопка, В.І.Ткача, Дж.Фостера, Ч.Т.Хорнгрена, М.Г.Чумаченка, А.Яругової та інших. Незважаючи на значні здобутки в дослідженнях цих учених ще низка питань потребує вирішення.

З введенням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків корінним чином змінилися підходи до визнання витрат, розрахунку собівартості, які необхідно врахувати при побудові методики обліку у швейній галузі, оскільки діюча методика бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не в повній мірі відповідає вимогам ринкової економіки. Недостатньо уваги в ній приділяється питанням автоматизації внутрішньогосподарського обліку, вибору оптимальних баз розподілу непрямих витрат, визначення і застосування методів обліку витрат тощо. Вирішення зазначеного дасть змогу перейти на новий рівень побудови бухгалтерського обліку, підвищити його аналітичність та ефективність в управлінні діяльністю швейних підприємств.

Важливість і недостатнє вивчення вищевикладених проблем, необхідність їх глибокого теоретичного дослідження і практичного обґрунтування для підприємств швейної галузі України визначили вибір теми даної наукової роботи, мету, структуру та напрямки дослідження, обумовили її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану комплексної науково-дослідної теми кафедри обліку і контролю в невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства «Проблеми обліку і контролю

в сучасних умовах господарювання» (номер державної реєстрації – 0102U002564). Автором теоретично обґрунтовано особливості сучасної системи обліку витрат виробництва в процесі калькулювання собівартості продукції і розроблено пропозиції щодо її впровадження на підприємствах досліджуваної галузі.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції у швейній галузі легкої промисловості України.

Досягнення поставленої мети передбачає постановку та вирішення таких основних наукових і практичних завдань:

- дослідити й уточнити економічну сутність категорій «витрати виробництва» і «собівартість» у ринкових умовах господарювання;
- вивчити наявний стан обліку витрат та калькулювання собівартості продукції швейної галузі легкої промисловості;
- обґрунтувати вплив організаційно-технологічних особливостей швейної галузі на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- виробити рекомендації щодо здійснення внутрішньогосподарського обліку прямих і непрямих витрат, їх розподілу та віднесення на собівартість продукції досліджуваної галузі в умовах створення комп'ютерної системи обліку;
- розглянути наявні підходи в організації обліку витрат, що використовують зарубіжні підприємства, та обґрунтувати можливості їх застосування у вітчизняній практиці;
- запропонувати методика калькулювання собівартості швейної продукції, котра задовольнятиме вимоги ефективного управління виробництвом і витратами;
- визначити вплив поведінки витрат на діяльність швейного підприємства та описати взаємозв'язок між витратами і їх визначальними факторами для прийняття ефективних управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітична діяльність підприємств швейної галузі України.

Предметом дослідження є методика й організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції швейного виробництва.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої у роботі мети використовувались такі методи: порівняльного аналізу й узагальнення – для вивчення еволюційного розвитку та суті категорій «витрати» і «собівартість»; індукції та дедукції – для з'ясування місця витрат виробництва

в процесі управління діяльністю підприємства; групування та логічного аналізу – з метою визначення найвідповідніших класифікаційних ознак витрат виробництва для потреб системи управління; діалектичного пізнання – для дослідження розвитку концепцій обліку витрат і калькулювання на основі повної та неповної собівартості продукції; причинно-наслідковий метод – для встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат і калькулювання собівартості; моделювання – для побудови моделі впровадження удосконаленого обліку виробничих витрат; графічний та економіко-математичні методи – для вивчення динаміки витрат у системі управління; спостереження – для визначення стану обліку на досліджуваних підприємствах.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у вдосконаленні теоретичних і методичних засад обліку витрат виробництва та процесу калькулювання собівартості продукції, а також розробці практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності та якості облікових робіт у швейній галузі. Найсуттєвіші результати, отримані особисто автором при проведенні дослідження:

- уточнено економічну сутність категорій «витрати виробництва» та «собівартість». При цьому визначено, що витрати виробництва не є собівартістю, вони виникають у процесі виробництва, в той час коли собівартість – його результат;
- визначено та систематизовано організаційно-технологічні особливості швейного виробництва, що впливають на формування собівартості продукції досліджуваної галузі. Серед них: методи організації виробничих процесів, висока питома вага матеріальних витрат, багатогранність і частота зміни сировини та цін на неї, широкий асортимент продукції;
- обґрунтовано шляхи та перспективи покращення обліку прямих витрат швейних підприємств, зокрема запропоновано більш досконалу методику їх внутрішньогосподарського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій. Зокрема:
 - уточнено процес формування первинної документації з відпуску матеріалів у виробництво, що дасть змогу прискорити документообіг і якість інформації;
 - запропоновано організувати поетапний облік енергетичних витрат (облік загальних витрат на придбання електроенергії, облік витрат на трансформування і внутрішньофабричне переміщення та розподіл електроенергії, розподіл сум фактичної собівартості затраченої електроенергії за місяцями її споживання і підрозділами підприємства), що сприятиме більш точному визначенню фактичної собівартості;
- розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку непрямих витрат, зокрема:
 - запропоновано методику групування устаткування відповідно до технологічних потоків

виникнення витрат (це дає можливість систематизувати фактичні експлуатаційні витрати за групами устаткування);

- розподіл непрямих витрат швейного виробництва запропоновано здійснювати за нормативними ставками, що дає змогу визначити собівартість швейної продукції одразу після її виготовлення та уникати коливання собівартості одиниці продукції в результаті зміни обсягів виробництва;
- розширено на відміну від існуючої номенклатури статей витрат на освоєння нових швейних виробів;
- побудовано структурно-логічну модель впровадження методів обліку виробничих витрат, котра дає змогу здійснювати оцінку відповідності діючого методу та проводити його заміну у відповідності з потребами управління;
- обґрунтовано доцільність використання у швейному виробництві системи попроцесного калькулювання з елементами нормативного методу, котра на відміну від існуючої, забезпечує більш високий рівень централізованого контролю за процесом виробництва; запропоновано відновити в системі внутрішньогосподарського обліку формування повної собівартості готової продукції, як основного елемента при визначенні ціни на швейну продукцію;
- досліджено мотивацію поведінки витрат швейного виробництва для прийняття управлінських рішень і побудовано математичну функцію, що дає змогу встановити кількісний взаємозв'язок між витратами та їх визначальними факторами.

Практичне значення отриманих результатів полягає у виробничій спрямованості теоретичних розробок. Одержані результати дослідження сприятимуть підвищенню достовірності процесу калькулювання собівартості продукції, дають можливість повніше виявляти та використовувати внутрішньовиробничі резерви швейних підприємств.

Пропозиції автора щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, впроваджено у практику роботи ВАТ «Галія» м. Тернопіль (довідка № 101/09-03 від 09.09.2003р.), ТОВ «Укон» (довідка № 01-161 від 22.07.2003р.) та ВАТ «Галант» (довідка № 127/07 від 22.07.2003р.) м. Броди Львівської обл.

Основні теоретичні висновки й практичні рекомендації дисертанта використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при викладанні дисциплін «Управлінський облік», «Організація інформаційних систем обліку і контролю», «Сучасні проблеми теорії та організації бухгалтерського обліку», «Облік у зарубіжних країнах», «Бухгалтерський облік»

(довідка № 126-26/683 від 02.09.2003р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові результати дослідження, викладені у дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використано лише ті ідеї та положення, що є результатом власних здобутків дисертанта.

Апробація результатів дисертації. Основні положення наукового дослідження були викладені, обговорені й отримали схвальну оцінку на Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми планування промислового виробництва в умовах ринкової економіки» (м. Алушта, 2000р.), науковій конференції «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання» (м. Донецьк, 2000р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Наука і освіта – 2001р.» (м. Дніпропетровськ, 2001р.), науково-практичній конференції «Ринкова інфраструктура: суть, функції та побудова» (м. Львів, 2001р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття» (м. Львів, 2001р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні» (м. Тернопіль, 2001р.), III Міжнародній науково-практичній конференції «Дослідження та оптимізація економічних процесів (Оптимум – 2001)» (м. Харків, 2001р.). Основні положення і висновки обговорювались на засіданні кафедри обліку та контролю в невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства.

Публікації. За результатами виконаних досліджень опубліковано 12 наукових праць, загальним обсягом 2,85 друк. арк. (з них особисто автору належать 2,6 друк. арк.), зокрема: 8 робіт у фахових виданнях (обсягом 2 друк. арк.), у збірниках матеріалів вітчизняних та міжнародних науково-практичних конференцій – 4 праці обсягом 0,85 друк. арк. (з них автору належить 0,6 друк. арк.).

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ШВЕЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічний зміст витрат виробництва в процесі трансформації бухгалтерського обліку до умов ринкової економіки

Радикальна ринкова реформа, що здійснюється в Україні, складні, і в багатьох питаннях, невиконані шляхи переходу до господарського механізму нового типу, пошук методів оздоровлення економіки і забезпечення її збалансованості викликають інтерес до процесів розвитку управління підприємством в сучасних умовах.

При ринковій економіці питання забезпечення високого рівня ефективності господарювання посідають центральне місце в економічній політиці держави, формують стратегію і тактику основних виробничо-господарських об'єктів. Кризовий стан економіки України, дефіцит державного бюджету спонукають вітчизняних підприємців шукати власні шляхи забезпечення ефективності господарювання, використовуючи при цьому реальну економічну ситуацію в країні, яка виникла у процесі реформування її у ринкову систему. На першому етапі ринкової трансформації вітчизняної економіки основна увага приділялася процесам роздержавлення та приватизації майна державних підприємств, розвитку нових форм організації та управління виробництвом. У той же час питання забезпечення високого рівня ефективності господарювання залишалися без належної уваги реформаторів. Це призвело до того, що підприємства, які пройшли етапи приватизації та функціонують як підприємницькі структури, не завжди забезпечують високі результати діяльності. Рівень ефективності виробництва більшості підприємств низький.

Аналіз стану легкої промисловості, зокрема швейного виробництва у нових умовах, під час проведення нами досліджень її діяльності, свідчить про загострення кризових явищ та невідповідність сучасним умовам.

Так, частка легкої промисловості у загальному виробництві промислової продукції в Україні скоротилась з 11,6% до 1,4% [139,с.2]. Значно зросли індекси цін виробників за галузями та на окремі групи споживчих товарів (дод.А.1), знизилось виробництво продукції, зокрема, у швейній підгалузі (дод.А.2, А.3).

Однак, швидкий оборот коштів та висока рентабельність продукції робить цю галузь дуже

привабливою для підприємництва. Особливо треба відзначити, що легка промисловість завжди була дуже вигідною і для держави: вона формувала близько 15% надходжень до державного бюджету, забезпечувала роботою 7% загальної чисельності промислового персоналу та становила 2,4 % вартості основних виробничих фондів України [139,с.2].

Єдиним критерієм ефективності на мікрорівні, згідно думок ряду вчених-економістів, є прибуток [1; 23; 42; 109; 123; 131; 189 та ін.]. Такий підхід ґрунтується, насамперед, на економічній зацікавленості виробника в умовах ринкової форми господарювання в «отриманні надлишку реалізованої вартості товарів над витратами їх виробництва й обігу у формі прибутку» [109,с.25]. Даний показник, безперечно, найбільше відповідає узагальнюючому критерію ефективності підприємства. Однак, як ми вважаємо, для нього характерні суттєві недоліки. На прибутку позначається вплив цін, коливання рентабельності, його збільшення може відбуватися не тільки за рахунок підвищення ефективності, але й через екстенсивне розширення виробництва, тобто виготовлення високорентабельної продукції та витіснення низькорентабельних виробів.

Тому, найповніше, на наш погляд, ефективність господарської діяльності підприємств, зокрема легкої промисловості, відображає показник собівартості продукції. Його рівень та динаміка характеризують різні сторони роботи підприємств, причому досягається це за рахунок економії матеріальних витрат, підвищення продуктивності праці, покращенні використання технологічного обладнання.

Собівартість продукції завжди вважалася одним з найважливіших показників фінансово-господарської та економічної ефективності. Нині ж він відданий на відкуп підприємств. На державному рівні увага до собівартості відсутня, хоча міністерства, головні управління (зокрема, легкої промисловості) не тільки не послабили увагу, а, навпаки, ретельно займаються вивченням собівартості у галузі. Причиною такого ставлення до одного з показників ефективності є те, що для досягнення мети максимального оподаткування підприємств – собівартість вищестоящими органами влади до уваги не береться. Відповідно, нашарування обороту, прибутку різними податками виключає собівартість з ряду визначальних факторів впливу на фінансову стійкість підприємства. З року в рік спостерігалось зростання питомої ваги собівартості та зменшення рівня рентабельності та прибутку у вартості реалізованої продукції, що підтверджують дані рис 1.1. Однак, галузь вже пододала найглибшу точку кризи. Починаючи з кінця 1998 р. відбулися стабільні позитивні зміни.

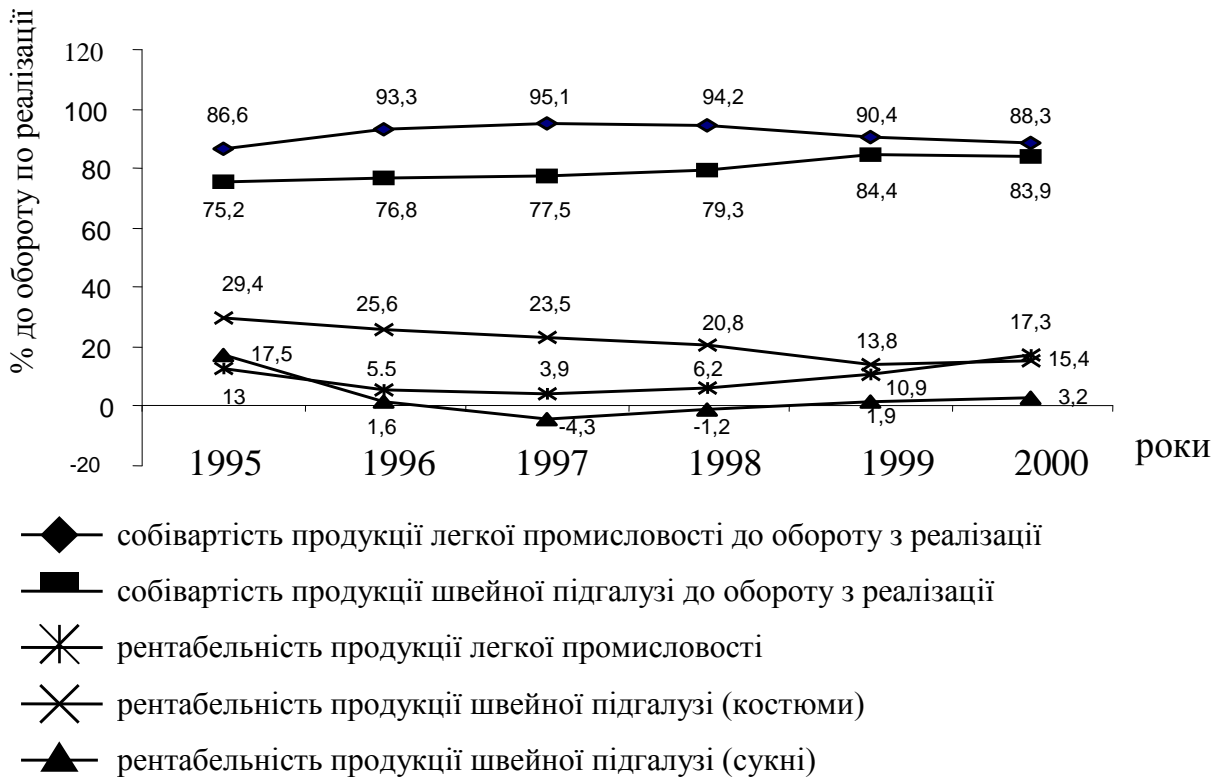


Рис.1.1. Динаміка собівартості продукції та рентабельності легкої промисловості та її швейної підгалузі.

Аналіз економічної літератури щодо собівартості продукції дає нам змогу простежити її зв'язки з економічною ефективністю виробництва та визначити її як грошову форму витрат підприємства. Звідси, основою собівартості та піддрунтям ефективності є витрати, що відображено на рис.1.2.

Таким чином, необхідним є дослідження процесів зниження ефективності господарювання в умовах перехідної економіки, виявлення причин, які гальмують реформування економіки, знижують ефективність реформ та результатів господарювання. В першу чергу це стосується ефективності управління витратами виробництва на швейних підприємствах України. Пошук шляхів зниження витрат виробництва у сучасних умовах слід розглядати як фактор підвищення прибутковості та ефективності роботи підприємства, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрішньовиробничої реструктуризації відповідно до зміни кон'юнктури ринків збуту швейної продукції.

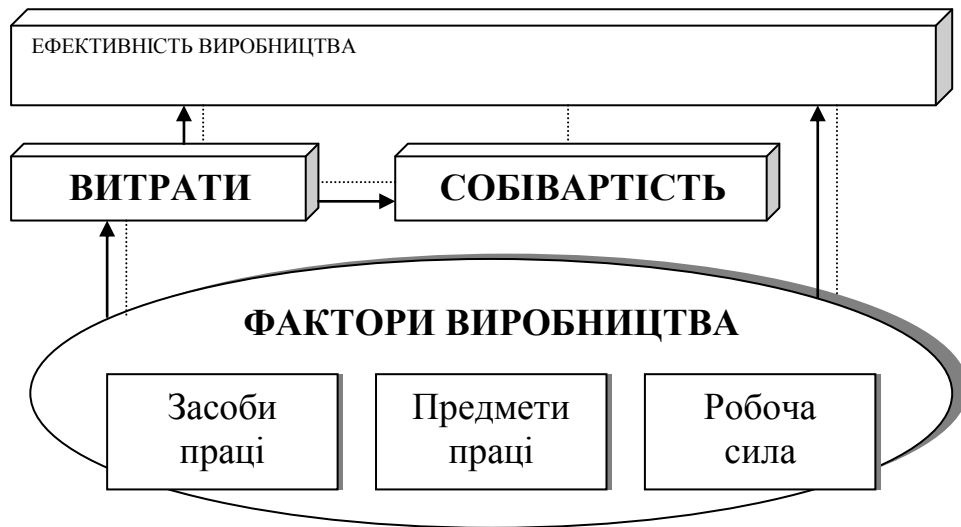


Рис.1.2. Взаємозв'язок показника собівартості з факторами ефективності виробництва

Визначення собівартості є передумовою ефективного управління економікою підприємства. Сучасне господарювання певною мірою змінює методичку обчислення собівартості, що викликано наявністю договірних зобов'язань, можливістю вільної реалізації окремої частини продукції та інших чинників. Виходячи з конкретних умов виробництва, підприємство визначає суму витрат і контролює процес їх формування. Саме тому, на нашу думку, ринкова економіка великого значення надає правильній побудові обліку витрат виробництва і калькулюванню собівартості продукції, аналізу найбільш важливих факторів, що впливають на її рівень.

Перехід економіки на ринкові умови вимагає від швейних підприємств безперервного зростання доходів. Досягнути цього можна шляхом збільшення обсягу випуску швейних виробів, підвищення продуктивності праці, якості продукції, а також зниження її собівартості. І, оскільки економічним базисом собівартості, виступають витрати виробництва, як частина сукупного суспільного продукту, важливим завданням даного наукового дослідження є всебічний розгляд і вивчення економічної сутності та змісту категорії «витрати виробництва» в усіх суспільно-економічних формаціях.

Різноманітність прояву товарно-грошових відносин у будь-якому суспільстві обов'язково ґрунтується на взаємодії попиту та пропозиції товарів без якої неможливим є сам процес їх виробництва, оскільки ніхто не буде виробляти продукцію, що не користується попитом, і, з іншого боку, збиткове виробництво товарів не може бути природнім. Попит, як правило, визначає максимальну ціну, яку виробник може запросити за товар, а його мінімальна ціна буде визначатися витратами виробництва. При цьому виробник намагається виставити на свою продукцію таку ціну,

яка б повністю покривала усі витрати на його виробництво, розподіл та збут, включаючи необхідну норму прибутку за прикладені зусилля та ризик. Таким чином, важливим фактором, який визначає спроможність та намагання виробника постачати товар на ринок, є витрати його виробництва.

Історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття «витрати виробництва» починає більш чітко формуватися в XVII ст. у творах І.Петті. Його «Трактат про податки та збори» (1662р.) розвиває теорію складу витрат виробництва та формулює закон вартості [3,с.61]. Пізніше, у 1766р. реформатор феодалізму Жак Тюрго у своїх «Роздумах про створення та розподіл багатств» розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об'єктів як витрати, результати тощо [99,с.32]. Трагування сучасними вченими категорії «витрати виробництва» своїм корінням сягає в дослідження цієї проблеми економістами другої половини XIX ст., тому дана робота була б неповною без розгляду найважливіших з них.

В період функціонування командно-адміністративної системи господарювання, вітчизняні економісти при вивченні та трактуванні «витрат виробництва» опиралися на розуміння цього поняття й в цілому співвідносились з принципами логічної побудови категорій визначених Карлом Марксом, де в ідеалі поєднується кількісний та якісний аналіз, а логічний аспект розгляду пов'язаний з історичним. Він виділяв наступні підходи до визначення змісту витрат виробництва:

1) з точки зору суспільства вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються з затрат живої та втіленої у засоби виробництва праці на виробництво продукції; вони співпадають з вартістю товару: $c+v+m$;

2) з точки зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові: $c+v$ [102,с.30];

3) під витратами виробництва товару розуміються затрати, що відбиваються у ціні виробництва: «...коли мова йде про витрати виробництва у власному розумінні «економічному, капіталістичному», то це вартість авансованого капіталу плюс вартість середнього прибутку» [103,с.78]. Цей процес відбиває процес перетворення вартості товару в ціну виробництва, при цьому витрати виробництва мають вигляд: $c+v+p$.

Дані категорії використовувались для характеристики простого відтворення на відповідному рівні абстракції. Незважаючи на таку обставину, дана теорія витрат виробництва була покладена в основу практичного застосування такої категорії як собівартість у соціалістичній економіці.

З розвитком ринкової економіки трактування поняття «витрати виробництва» набувало того чи іншого відтінку. Так, наприклад, аналіз витрат К.Маркса мав соціальне навантаження і відображав особливість капіталістичної економіки, де головну виробничу функцію виконував індивідуальний капітал. Концентрація та централізація капіталу, вдосконалення виробничого процесу, які висунули нові вимоги не тільки до технологічного процесу, але й до форм і методів організації та управління виробництвом, викликали необхідність подальшого розвитку економічної теорії, зокрема, нових підходів до трактування категорії «витрати виробництва».

Значної уваги надавав дослідженню витрат виробництва А.Маршалл, який відзначав, що «...витрати виробництва певної кількості даного товару мають дорівнювати цінам пропозиції відповідних кількостей факторів його виробництва» [104,с.22]. При розгляді даного питання необхідно звернути увагу на те, що зарубіжні економісти розглядають витрати виробництва у найрізноманітніших площинах. Їхнє розуміння даної категорії ґрунтується на принципах обмеженості ресурсів, можливості їх альтернативного використання та необмеженості потреб суспільства.

Перш ніж аналізувати тенденції формування витрат виробництва в сучасних умовах, дослідження вимагає розглянути трактування категорії «витрати виробництва» вітчизняними економістами. Це стосується, зокрема, поняття «собівартості продукції» як основної форми витрат виробництва в практиці господарювання у вітчизняній економіці, дослідити її функції та місце в економічному механізмі, а також визначити співвідношення категорій «витрати виробництва» та «собівартість продукції». Останнє з зазначеного є першочерговим, оскільки для пізнання суті будь-якого явища важливим є чітке визначення понять (категорій), що їх характеризують. На цьому наголошував ще Сократ: точне логічне визначення суті та змісту самого поняття – основна умова істинного знання.

Вітчизняні економісти, як зазначали ми вище, опиралися на трактування зазначених категорій визначених Карлом Марксом. Однак, в цілому спрощуючи його підхід, вони розглядали в першу чергу види витрат виробництва, які мали аналоги з категоріями витрат, що досліджувались в «Капіталі», беручи при цьому до уваги практичні потреби економіки. Таким чином, розглядалися в першу чергу витрати виробництва та собівартість його продукції.

Дослідження економічного змісту вказаних категорій показує, що нерідко в одному і тому ж виданні автори, висвітлюючи проблеми виробничих витрат, вживають поняття «витрати виробництва», «затрати виробництва» і «собівартість» або в однаковому, або ж у різному

тлумаченні. Незалежно від того чи це, так би мовити, поточні видатки, чи видатки у національному масштабі, деякі вчені називають їх довільно – затратами, витратами, маючи на увазі або одні і ті ж категорії, або – різні, не надаючи цьому належної уваги. Оскільки витрати виробництва виступають як собівартість, ряд економістів ставлять знак рівності між цими поняттями, відзначаючи, що на практиці витрати підприємства одержали назву виробничої собівартості продукції. Інші не погоджуються з такою побудовою питання і переконані, що витрати підприємства та собівартість різні за своїм характером. Так, наприклад, Б. Мінц з цього приводу пише: «Витрати виробництва необхідно відрізняти від собівартості. В останню входять витрати виробництва, а також декотрі елементи додаткового продукту. Витрати виробництва складають переважну частину собівартості» [104,с.244].

Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці, на думку проф. В. В. Сопка, формують поняття затрати. Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість [156,с.283].

О. Лопаткіна та С. Фраєр вважають, що «...собівартість, на відміну від виробничих витрат підприємства, містить і такі витрати, які безпосередньо не пов'язані ні з виробництвом, ні з реалізацією продукції. Оскільки ці витрати несе саме підприємство, то вони виступають повноправними статтями собівартості» [96,с.16]. У Т. Науменка протилежна думка з цього приводу: «Крім собівартості продукції, яка складається з фонду відшкодування і фонду споживання, у витрати виробництва включаються видатки, що покриваються за рахунок інших джерел (частина вартості додаткового продукту, яка іде на розширення виробництва і задоволення суспільних потреб)» [115,с.54]. Була пропозиція розглядати витрати підприємства як уречевлену категорію, а собівартість продукції – як вартість чи «ціновий вираз витрат підприємства» [201,с.88].

На нашу думку, головним у характеристиці цих категорій є та форма, яка визначає направленість, функцію, активну їх роль. Тільки звернувши увагу на цей бік справи, можна наблизитися до істинного розуміння категорій. В цілому необхідно визначати їх як самостійні категорії, що мають свій власний рух та спосіб їх відшкодування. Частина собівартості направляється на створення можливості повернення витрат на процес виробництва, тобто витрат, що забезпечують сам процес виробництва безпосередньо. Таким є зв'язок між цими двома формами. Ведучи мову про собівартість, підкреслимо, що це економічна форма існування не просто частини витрат підприємства, але і їх виду в цілому.

У практиці швейних підприємств витрати виробництва знаходять відображення та

виступають у грошовій формі як собівартість продукції, хоча вказані терміни не ідентичні й потребують співставлення, що має не лише теоретичне, але й практичне значення.

Надалі, слід звернути увагу на те, що російська облікова практика для характеристики собівартості оперує поняттями «издержки», «затраты», «расходы». При цьому «издержки производства» розглядаються як сума витрат виробництва, пов'язаних з виробництвом продукції (зарплата, сировина, матеріали, паливо). Наприклад, В.Котов стверджує, що «издержки производства», як економічна категорія, можуть використовуватись лише в народногосподарському масштабі, а для підприємств та галузей існують «затраты на производство» [85,с.80]. Що ж стосується понять «затраты» і «расходы», то одні автори вважають їх синонімами, і тому використовують ці слова в різних поєднаннях, інші – вважають, що це різні поняття. При цьому «затраты» пов'язують з використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів за певний звітний період, а «расходы» розглядають поза зв'язком з певним періодом. Перші пов'язані з підприємницькою діяльністю і тому утворюють собівартість.

Вчені-економісти з країн розвинутого ринку до в'яснення питань подібного роду ставляться по-різному. Так, Р. Мюллендорф та М. Карренбауер (ФРН) трактують ці два поняття наступним чином: «Затрати і витрати – взаємопов'язані поняття, що характеризують вартісну оцінку споживання товарів та послуг. Так як в бухгалтерському обліку відображаються усі господарські операції, то затрати можуть бути і нейтральними (неплановими, нерегулярними, тобто такими, що не відносяться до виробництва). При обліку витрат, навпаки, розглядаються лише ті господарські операції, що безпосередньо стосуються виробничого процесу» [113,с.13].

Слід зазначити, що економічний зміст понять «витрати виробництва» та «затрати на виробництво» за суттю однаковий. Хоча затрати на виробництво – підкреслює В. Ф. Палій – формуються на підприємствах, вони відображають всю сукупність витрат виробництва і за своєю матеріально-технічною основою і за соціально-економічною формою з самого початку виступають як єдине ціле, тобто як виробництво у масштабі суспільства [128,с.14].

Витрати на виробництво, на нашу думку, необхідно розглядати відносно процесу виробництва взагалі, незалежно від ступеня його завершеності та характеру їх зв'язку з виробленою продукцією. В кінцевому підсумку витрати виробництва та собівартість виражають ту частину витрат, яка відноситься до готової продукції. В той же час, ці категорії виступають як різні рівні абстракції. Витрати виробництва – сходинка від абстрактного, яким і є вартість, до конкретного – собівартості. Таке розмежування дозволяє нам дати загальне визначення собівартості: виражені у

грошовій формі витрати виробництва.

«З позиції суспільства, – вважає Л. Прусова, – витрати на виробництво товарів рівні повним витратам праці (живої та уречевленої) у суспільно необхідних розмірах. З позиції підприємства до складу витрат входять лише витрати на сировину та матеріали, паливо та енергію, амортизацію основних фондів, витрати на оплату праці. Витрати виробництва включають в себе тільки частину витрат суспільної праці на виробництво продукції і тому менше витрат суспільства (на величину додаткового продукту)» [141,с.172].

Вирішення проблеми про склад витрат, що включаються у собівартість продукції, зводиться більшістю економістів до їх розмежування між різними джерелами відшкодування: витратами виробництва продукції чи прибутком. Загальний принцип цього розмежування полягає в тому, що через собівартість повинні покриватися витрати підприємства, які забезпечують просте відтворення усіх факторів виробництва [147,с.34]. Однак на практиці бувають відступи від цього загального принципу, які викликані певними міркуваннями чи недоліками в обліку витрат. Існують різні точки зору на характер окремих витрат і спосіб їх відшкодування. Тому витрати виробництва та собівартість продукції, як правило, не співпадають.

Правильне визначення змісту понять, що пов'язані з витратами на виготовлення продукції, має не тільки формальне значення. Воно є важливим для економічно обгрунтованого групування витрат за елементами та статтями калькуляції, обліку та аналізу не лише на підприємстві, але і в народногосподарському масштабі.

На наш погляд, витрати – це економічна категорія, яка з однаковим ступенем відноситься і до кількісних, і до якісних змін витрат засобів підприємства та робочої сили для виготовлення продукції. Її використання можливе і в народногосподарському масштабі, і в якості синоніму витрат виробництва на підприємствах, в галузях. Однак, в першому і другому випадках необхідно враховувати принципову різницю між цими поняттями. Витрати, як народногосподарська категорія, виражаються сумою спожитих засобів підприємства і вартості продукту, створеного необхідною працею. Витрати підприємств – складаються з тих же складових частин, але витрати матеріальних ресурсів обчислюють за цінами, що відхиляються від їх вартості, а витрати на заробітну плату не рівні за величиною додатковому продукту, створеному необхідною працею, оскільки вона виступає не лише у формі оплати за працю, але і використовується для створення суспільних фондів споживання. Ці витрати складають основу собівартості продукції, вони менші за неї на величину елементів додаткового продукту. Окрім цього, витрати підприємств, на відміну від собівартості,

можуть виражатися не лише у вартісному, але і в натуральному виразі. Зміни сукупної величини витрат підприємства у будь-якому випадку безпосередньо впливають на рівень собівартості продукції.

Таким чином, на нашу думку, можна розмежовувати витрати виробництва і собівартість продукції лише за стадіями їх формування у кругообігу капіталу. Але це більшою мірою належить до предмету дослідження економічної теорії.

Витрати на виробництво продукції у вартісному виразі, згідно п.322 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, формують її виробничу собівартість [108,с.57]. Цей показник є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства, у якому дістають відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес. Це, як зазначено там же у п.3, обумовлює необхідність однозначного визначення методики його розрахунку незалежно від того, де буде використовуватись показник виробничої собівартості: в бухгалтерському, статистичному чи управлінському обліку [108,с.1].

Що ж стосується економічної суті собівартості, то економісти далекі від єдності думок з приводу цієї категорії. Не можна при цьому вважати розробленими питання, без відповіді на які не уявляється можливим дати задовільну характеристику як сутнісних, так і конкретно-практичних аспектів цієї категорії. Як уже зазначалося вище, питанням (особливо теоретичним і методичним) витрат підприємства та собівартості його продукції присвячено ряд наукових праць, де представлено значну різноманітність поглядів їх авторів. І в науковій, і в навчальній літературі щодо собівартості подаються її визначення, однак вони відображають різні, часто не самі суттєві сторони цієї категорії.

Складність правильного розуміння поняття собівартості в значній мірі полягає у необхідності характеристики її як елемента економічної системи (таб.1.1). Так, І. Мацкевічюс, К.Гаріфулін визначають собівартість як відокремлену частину вартості використаних засобів підприємства, що виражається у грошовій формі. Такої ж думки стосовно собівартості дотримується і П.Безруких. Інші автори (акад. М. Чумаченко, В. Індукаєв) при визначенні собівартості виділяють групи витрат, що входять до неї. Існують визначення собівартості, де робляться спроби її системного та змістового пониження, використовуючи термін «перетвореність». Як бачимо, В. Немчинов, А. Фабричнов, В. Палій, Ф. Гаріфуліна визначають це як одну з важливих характеристик собівартості продукції підприємств. Отже, як справедливо зазначає Ф. Васін: «собівартість продукції – важливий кількісний показник діяльності підприємств, його багатопільове призначення та широке

використання в управлінні загальновідоме» [28,с.44].

Перехід до ринкової системи господарювання вимагає перегляду економічної суті багатьох прийнятих в адміністративно-командній економіці понять, а також уточнення їх ролі та функцій у роботі підприємств. В першу чергу, це стосується такої категорії як витрати виробництва. Проблема полягає у тому, що в умовах ринкової економіки не тільки значно підвищується їх роль у забезпеченні ефективної роботи підприємства будь-якої форми власності, але і збільшуються можливості адміністраторів і менеджерів в управлінні витратами виробництва, включаючи вирішення таких питань як визначення прибутків та прибутковості роботи підприємства, цін на продукцію, послуги тощо.

Сучасний підхід до вказаних категорій в умовах формування нових ринкових систем, видозміни складу та структури товарно-грошових відносин повинні призвести до зміни самого поняття «витрати виробництва». У зв'язку з цим, проф. В. Сопко, Н. Ткаченко та ряд інших вчених-економістів наголошують, що в умовах ринкових відносин витрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту. Вони є сумою вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва та заново утвореної вартості [156,с.283; 162,с.138]; «витрати виробництва підприємства є результатом процесу відтворення і відображають грошові видатки підприємства на забезпечення виробництва у засобах праці, предметах праці та коштах на заробітну плату» [109,с.26].

Таблиця 1.1

**Трактування категорії «собівартість» як елемента економічної системи
рядом провідних вчених-економістів**

Автор та джерело	Визначення
К. Гаріфуллін [32,с.9]	Під собівартістю продукції розуміється відокремлена частина вартості, яка виражається у грошовій формі та втілює у собі витрати підприємств, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції.
Ф. Гаріфуліна [33,с.35]	Витрати виробництва госпрозрахункового підприємства в умовах збереження товарно-грошових відносин виступають в перетвореній формі собівартості продукції, що представляє собою грошовий вираз витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції.
В. Індукаєв [64,с.6-7]	Собівартість, як категорія індивідуального виробництва, об'єднує витрати на складні засоби виробництва та витрати на оплату праці.
І. Мацкевічюс [107,с.39]	Собівартість – це частина необхідного продукту та частина вартості додаткового продукту, що виступає у грошовій формі та представляє собою частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на його освоєння, виробництво та реалізацію, і виражає відповідні виробничі відносини.
Метод.реком. №47 [108,с.1].	Виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво.
В. Немчинов	Собівартість є частина вартості в її перетвореній формі.

[118,с.86]	
В. Палій [128,с.86]	Собівартість це перетворена форма витрат виробництва, яка відображає затрачені засоби підприємства та заробітну плату.
С. Стуков [168,с.25]	Собівартість промислової продукції чи послуг представляє собою грошовий вираз витрат живої та уречевленої праці, яку понесло підприємство у процесі виробництва та реалізації продукції.
А. Трусов [176,с.53-54]	Під собівартістю продукції необхідно розуміти витрати підприємства, які виражаються у грошовій оцінці, на виготовлення предметів та окремих засобів праці, підготовку виробництва, одержання та реалізацію продукції, а також на відтворення спожитих природних ресурсів.
М. Чумаченко [184,с.64-65]	Собівартість продукції представляє частину вартості цієї продукції, що включає спожиті засоби виробництва (матеріальні витрати) та заробітну плату у грошовому виразі.
А. Фабричнов [182,с.108]	Собівартість продукції підприємства представляє собою перетворену (модифіковану) форму виявлення частини індивідуальної вартості, а не суспільної.
А. Шеремет [169,с.11].	Вартість витрачених на виробництво сировини та матеріалів, заробітна плата, амортизація засобів праці та інші витрати на виробництво і реалізацію продукції утворюють її собівартість, яка відшкодовується підприємству в процесі реалізації, як частина грошової виручки.
А. Фабричнов [182,с.16].	Собівартість показує виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких у даний момент необхідне йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ.

Розгляд даного питання був би неповним без наголошення на наступному. Сучасні трактування понять «витрати виробництва» та «собівартість» різняться між розуміннями їх економістами та бухгалтерами. Останні аналізують фактичну собівартість, яка включає фактичні витрати засобів праці, предметів праці та самої праці у вигляді грошових витрат на заробітну плату робітникам та службовцям, на сировину та матеріали, орендну плату за нерухомість, амортизаційні відрахування, величина яких визначається у відповідності з податковим законодавством. Економістів та керівників підприємства, навпаки, цікавлять наступні (майбутні) витрати і те, як їх знизити та підвищити рентабельність виробництва. При цьому вони керуються альтернативними витратами, які пов'язані з втраченими можливостями найкращого використання ресурсів фірми.

Стосовно «собівартості» як економічної категорії, необхідно відзначити, що в економічній теорії нерідко оперують нею як категорією «витрати виробництва». Собівартість продукції в багатьох випадках розглядається як показник, що використовується в плануванні, обліку, калькулюванні й аналізі.

Витрати виробництва, на наш погляд, – це виправдані умовами процесу виробництва і спрямовані на створення корисних цінностей чи надання послуг сукупні витрати незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому поняття

«витрати виробництва», як правило, вживають стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей; поняття «затрати на виробництво» співвідносяться з витратами за економічними елементами.

Таким чином, у більшій частині публікацій по конкретно-економічних та обліково-аналітичних дослідженнях собівартості вона визначається як вартісний вираз витрат на виробництво, які несе саме підприємство чи як сума виражених у грошовій формі витрат виробництва. Ряд робіт за даною тематикою окрім загального визначення собівартості уточнює та деталізує його у різних напрямках.

Усе вище викладене дозволяє порівняти практику оцінки витрат виробництва у різних економічних системах. При цьому можна зробити висновок, що саме ринкова економіка сприяє ефективному розподілу і використанню ресурсів, впровадженню найбільш ефективних методів комбінування факторів виробництва, стимулює розробку і втілення нових, більш ефективних технологій виробництва, а все це, в свою чергу, призводить до зниження витрат виробництва.

Узагальнюючи теоретичні аспекти трактування категорії «витрати виробництва» та її місця в механізмі ринкової економіки, можна визначити функції виробничих витрат, які проглядаються через призму завдань, що виконують вони у практиці господарювання. По-перше, даючи уяву виробникові про кількість та структуру використаних факторів виробництва, витрати виробництва виконують *інформаційну* функцію. По-друге, шляхом зіставлення витрат виробництва з іншими вартісними показниками, підприємець має змогу регулювати обсяги виробництва і вирішувати: виробництво якої продукції буде найбільш прибутковим; тим самим витрати виробництва виконують свою *регулюючу* функцію. По-третє, витрати виробництва – один з центральних елементів формування ціни, в чому і полягає їх *ціноутворювальна* функція. По-четверте, оскільки виробник (не монополіст) не в змозі змінювати ринкову ціну, щоб одержати найбільший прибуток, зниження витрат виробництва є одним з найважливіших напрямків у діяльності виробника для досягнення цієї мети. Таким чином, витрати виробництва виконують *стимулюючу* функцію. По-п'яте, кругообіг витрат дає змогу виробникові відтворювати фактори виробництва, що показує *відтворювальну* функцію категорії «витрати виробництва».

Слід, однак, зауважити, що усі ці функції виконуються витратами виробництва в повному обсязі тільки при наявності стабільної ринкової економіки, де існує здорова конкуренція. В умовах адміністративно-командної економіки, а також нестабільної економіки перехідного до ринку періоду, в якому зараз перебуває Україна, структура та функції витрат виробництва зазнають значної

деформації.

Важливе значення має науково-методичне обґрунтування складу витрат, які повинні включатися у собівартість продукції. Необхідною передумовою правильного визначення собівартості продукції є наукове розмежування витрат на ті, що включаються у витрати виробництва, і ті, що відносяться безпосередньо на фінансові результати. Дане питання досить складне і однозначно не вирішене ні в теорії, ні на практиці.

Економічний зміст виробничих витрат визначається їх участю у створенні сукупного суспільного продукту. Його величина складається з вартості спожитих засобів підприємства, перенесеної на виробничий продукт, і заново створеної вартості. У зв'язку з цим, витрати, що включаються в собівартість, і витрати, що покриваються за рахунок інших джерел, повинні поділятися відповідно на фонд відшкодування спожитих засобів підприємства, фонд оплати праці та на вартість додаткового продукту, що направляється на розширення виробництва і задоволення суспільних потреб. У практиці планування, обліку та калькулювання це не завжди витримується: з однієї сторони в собівартість включають витрати, які повинні замінюватися з вартості додаткового продукту, з іншої – з вартості додаткового продукту замінюються витрати, що відносяться до собівартості продукції.

Проблема поділу витрат на ті, що включаються у собівартість, і ті, що відносяться на фінансовий результат, розглядалась у ряді публікацій і вимагає глибокого наукового обґрунтування. Протягом останніх років питання про склад витрат, що включаються у собівартість продукції, дискутується в економічній літературі. Одні економісти вважають, що у собівартості повинні знайти відображення усі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Інші – пропонують включати у собівартість лише витрати в суспільно необхідних розмірах.

Склад витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються у собівартість, встановлюється директивними органами. Основними документами, що регламентують склад таких витрат в усіх галузях народного господарства є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів від 31.12.1999р. за № 318 (надалі П(С)БО 16) [138], Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Держаного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. за № 47 (надалі Методичні рекомендації №47) [108], Типові положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.1996р. за № 473, в частині, що не суперечить

вищезазначеним нормативним актам (надалі Типові положення № 473) [171].

Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають витрати як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або ж виникнення (збільшення) зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Інакше кажучи, будь-які витрати пов'язані або з зменшенням активів (списання матеріалів у виробництво, для ремонту обладнання, на адміністративні цілі; нарахування зносу (амортизація); списання основних засобів), або з збільшенням зобов'язань (нарахування зарплати, податків, зборів; відрахування на обов'язкове та добровільне страхування; транспортні витрати). В результаті таких витрат зменшується власний капітал.

Собівартість швейних виробів, згідно п.11 П(С)БО 16, складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Формування собівартості реалізованої швейної продукції продемонстровано у додатку Б.

Рівень собівартості швейної продукції визначається різноманітними витратами, що мають свою економічну природу і викликані певними причинами. Збір витрат на виробництво продукції в невеликі групи, що об'єднують окремі витрати однакові між собою чи однорідні за окремими ознаками є важливою передумовою для планування, обліку й аналізу собівартості продукції. Тому необхідним є розгляд сучасної класифікації витрат виробництва як основи їх обліку для процесу калькулювання собівартості продукції.

1.2. Питання класифікації витрат виробництва в системі управління діяльністю як методологічна база обліку та калькулювання собівартості продукції

На даному історичному етапі, перехідному періоді від планової до ринкової економіки, знаходити рішення щодо поведінки витрат у певних виробничих ситуаціях можна лише опираючись на принципи їх формування, їх класифікацію. Як відомо, класифікація є методом пізнання об'єкту, який вивчається. Чим більше ознак класифікації видалено, тим вища ступінь його дослідження. А це, в свою чергу, збільшує ступінь управління об'єктом. Роль поточних витрат виробництва, як одного з ряду найбільш важливих фінансово-економічних показників діяльності

організацій, зростає в системі управління підприємствами в міру усвідомлення ними неминучої необхідності в одержанні достовірної інформації про формування даного показника, що має різноманітні види групувань та класифікацій.

Актуальність проблеми групування витрат привертає увагу дослідників з розробки відрахування на обов'язкове та добровільне страхування; транспортні витрати). В результаті таких витрат зменшується власний капітал.

Собівартість швейних виробів, згідно п.11 П(С)БО 16, складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальноновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Формування собівартості реалізованої швейної продукції продемонстровано у додатку Б.

Рівень собівартості швейної продукції визначається різноманітними витратами, що мають свою економічну природу і викликані певними причинами. Збір витрат на виробництво продукції в невеликі групи, що об'єднують окремі витрати однакові між собою чи однорідні за окремими ознаками, є важливою передумовою для планування, обліку й аналізу собівартості продукції. Тому необхідним є розгляд сучасної класифікації витрат виробництва як основи їх обліку для процесу калькулювання собівартості продукції.

1.2. Питання класифікації витрат виробництва в системі управління діяльністю як методологічна база обліку та калькулювання собівартості продукції

На даному історичному етапі, перехідному періоді від планової до ринкової економіки, знаходити рішення щодо поведінки витрат у певних виробничих ситуаціях можна лише опираючись на принципи їх формування, їх класифікацію. Як відомо, класифікація є методом пізнання об'єкту, який вивчається. Чим більше ознак класифікації виділено, тим вища ступінь його дослідження. А це, в свою чергу, збільшує ступінь управління об'єктом. Роль поточних витрат виробництва, як одного із ряду найбільш важливих фінансово-економічних показників діяльності організацій, безмірно зростає в системі управління підприємствами в міру усвідомлення ними неминучої необхідності в одержанні достовірної інформації про формування даного показника, що має різноманітні види групувань та класифікацій.

Актуальність проблеми групування витрат привертає увагу дослідників з розробки пропозицій, що направлені на вдосконалення обліку витрат і формування собівартості продукції. Значна кількість учених-економістів визнає необхідність наукової класифікації витрат на виробництво. Слід відмітити роботи за даним питанням А.Ф.Аксененка, П.С.Безруких, О.С.Бородкіна, С.Ф.Голова, В.Ф.Палія, В.В.Сопка та інших. Але серед них не досягнуто спільної точки зору відносно кількості ознак групування витрат. Виходячи з цього зараз неможливо навести універсальну класифікацію витрат на виробництво, усі вони постійно змінюються і доповнюються.

В економічній літературі нараховується біля двох десятків варіантів можливих класифікацій витрат за різними ознаками. Проте, кожен ознаку їх групування, окремі автори визначають по-різному. Крім того, запропоновані класифікації, як на нашу думку, носять в основному загальний характер, призначаються для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. У них відсутня спрямованість на потреби ефективного управління. Ми не ставимо за мету розгляд різних поглядів авторів публікацій щодо класифікації витрат, оскільки ці питання достатньо висвітлені у науковій літературі, на основі якої нами здійснене лише узагальнення ознак класифікацій витрат виробництва (табл.1.2).

Однак, на наш погляд, більш важливо зупинитись на виробленні класифікації витрат, яка б відповідала сучасним потребам ефективного управління. Ринкові умови господарювання вимагають чіткого поділу витрат виробництва за основними функціями управління, а також за місцем виникнення витрат та центрами відповідальності. Ця класифікація найменш розроблена і одночасно має найбільшу потребу та актуальність для швейних підприємств. Отож, класифікувати витрати швейного виробництва для цілей управління ми пропонуємо за моделлю, показаною у додатку В. Як видно, класифікація витрат за функціями управління доповнюється групуванням за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності.

Усю множину витрат виробництва швейного підприємства, в залежності від мети та функцій управління, доцільно розподілити на класифікаційні блоки:

- I. для планування, нормування та прийняття рішень;
- II. для потреб обліку та калькулювання;
- III. для оцінки запасів та визначення фінансових результатів;
- IV. для контролю та регулювання.

Додаток Д.1 відображає класифікацію витрат виробництва для процесів планування, нормування та прийняття рішень. Ми вважаємо, що такий поділ витрат дозволяє більш

обгрунтовано вивчати процес формування собівартості та управляти ним на підставі

Таблиця 1.2

Узагальнююча таблиця варіантів класифікації витрат виробництва

Ознаки групування	Автори та використані джерела інформації															
	Аксененко А.Ф. [1]	Басманов І.А. [9]	Безруких П.С. [11]	Бородкін О.С. [15]	Василь Ф.П. [28]	Голов С.Ф. [38,39]	Гудайлок З.В. [43]	Карпова Т.П. [74]	Кашаев А.М. [76]	Метод рекомендації [108]	Ніколаєва С.А. [122]	Палій В.Ф. [128]	Свідерський Є.І. [146]	Солко В.В. [156]	Ткаченко Н.Г. [162]	Власна пропозиція
За економічним змістом (призначенням)	λ	λ	λ	λ	λ		λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ
За способом включення у собівартість		λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ		λ	λ	λ	λ	λ	λ	λ
За характером участі у процесі виробництва	λ	λ			λ	λ	λ	λ	λ			λ	λ	λ		λ
За сферою виникнення		λ			λ	λ				λ		λ		λ		λ
Відношення до обсягу виробництва			λ		λ	λ	λ	λ		λ	λ		λ	λ		λ
За своїм складом	λ				λ			λ		λ		λ		λ		
За доцільністю здійснення										λ		λ	λ	λ		λ
За ступенем охоплення планом					λ			λ	λ					λ		
За періодичністю виникнення	λ		λ	λ						λ		λ		λ	λ	λ
За місцями виникнення та центрами відповідальності			λ	λ	λ		λ	λ		λ		λ	λ	λ		λ
Відносно альтернативних рішень					λ	λ					λ					λ
Відносно контролю виконання		λ	λ		λ	λ							λ			λ

нормативних, планових калькуляцій, а також приймати ефективні рішення. З метою обліку та калькулювання витрати виробництва доцільно класифікувати за ознаками та видами витрат, що зображені додатку Д.2.

На основі вивчених літературних джерел за даною тематикою стосовно витрат виробництва, їх класифікацій у вітчизняній обліковій практиці, а також у країнах розвинутої ринкової економіки та не претендуючи на повне висвітлення цього важливого питання (оскільки в результаті науково-технічного прогресу з'являються нові концепції у групуванні витрат), нами зроблена спроба скласти класифікацію витрат швейного виробництва залежно від різних умов, факторів та цілей, що впливають на неї (дод. Е).

Запропоноване групування передбачає застосування нормативного обліку витрат і собівартості швейної продукції за місцями утворення витрат та центрами відповідальності за допущені перевитрати, непродуктивні витрати, брак продукції. Використання такої класифікації на підприємствах швейної галузі дасть можливість управляти витратами щоденно у ході виробничого процесу через виявлення відхилень від заданих параметрів (норм витрат ресурсів, режиму роботи обладнання та ін.) і застосовувати коригуючі рішення щодо попередження різного роду втрат і порушень технологічного режиму.

Перш за все, необхідно відмітити, що переважна більшість виробничих підприємств здійснюють не лише виготовлення та збут своєї продукції, але й займаються рядом інших видів діяльності. Тому, на нашу думку, першою ознакою поділу витрат необхідно вважати приналежність їх до виду діяльності (рис.1.3).

Сьогодні уся діяльність поділяється на звичайну та надзвичайну. У свою чергу звичайна діяльність включає в себе операційну та іншу звичайну діяльність. У зв'язку з цим, витрати поділяються на операційні та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати.

В економічній практиці звичайну операційну діяльність швейного підприємства поділяють на: основну, допоміжну, обслуговуючу та забезпечуючу. В межах кожного виду діяльності виробляють певний вид продукції, виконуються роботи чи надаються послуги. Тому, при цьому найбільш важливим та головним, як ми вважаємо, є визначення вартісних параметрів і перш за все – собівартості. Щодо останньої, то усі витрати поділяються на дві групи: витрати, що включаються у собівартість; витрати, що не включаються у собівартість (див. дод. Б, Ж).

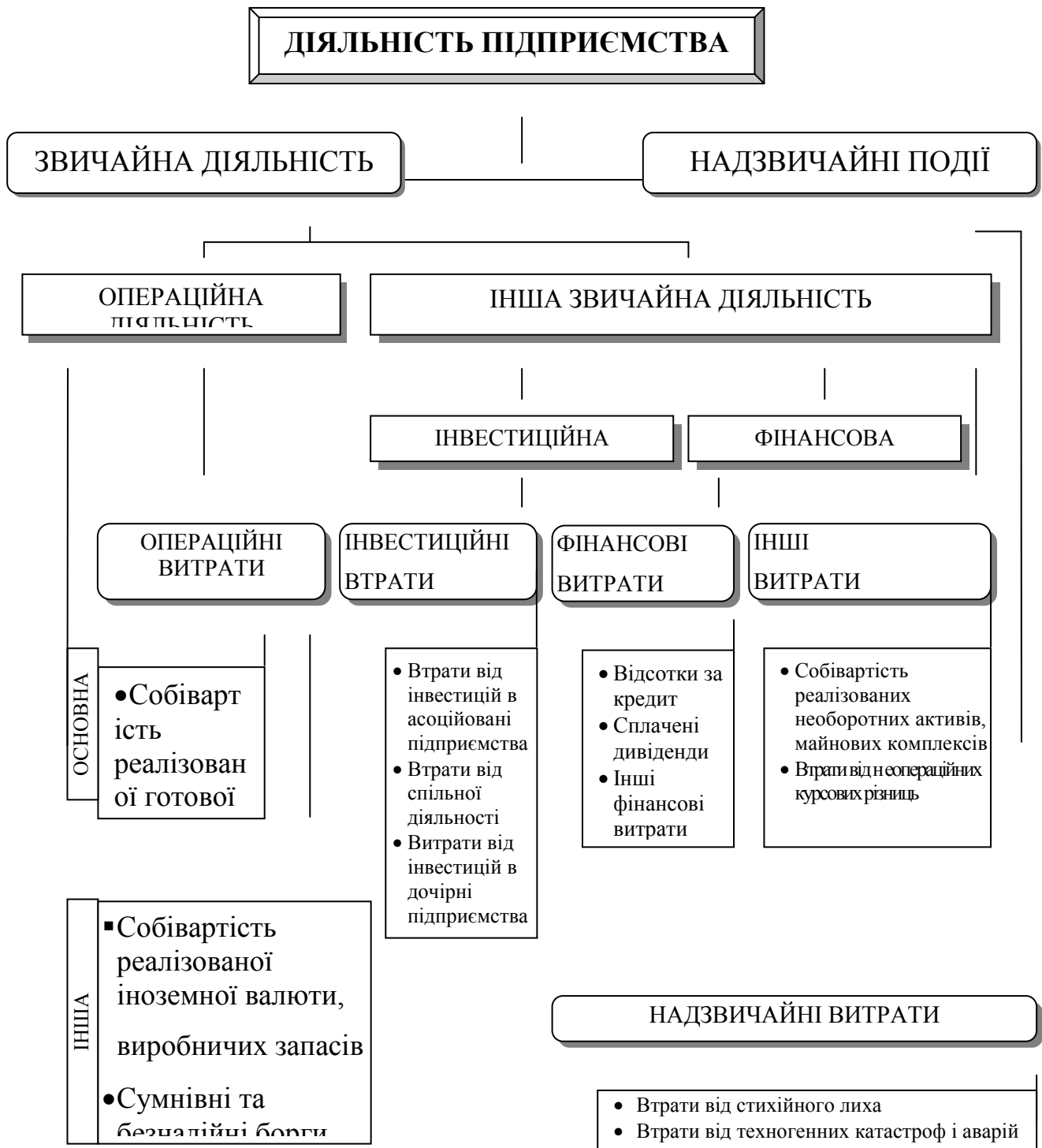


Рис 1.3. Схема видів діяльності підприємства та формування пов'язаних із ними витрат

У зв'язку із зростаючою зацікавленістю до проблеми підвищення ефективності управління собівартістю швейної продукції, що безпосередньо пов'язана із формуванням реальних даних про

склад витрат на виробництво, велике значення, на нашу думку, має науково обґрунтоване групування їх за економічним змістом. Згідно останнього витрати класифікують за економічними елементами та калькуляційними статтями.

Елементом витрат виступає сукупність економічно однорідних витрат підприємства у грошовому виразі за їх видами, що розрізняються за роллю та характером участі у процесі виробництва за звітний період, незалежно від того, чи завершено виготовлення продукції, чи виконана робота, чи надана послуга [108,с.2]. Отже, в основі групування за економічними елементами лежать витрати незалежно від місця їх виникнення та напряму застосування. Згідно П(С)БО 16, витрати, що включаються до собівартості швейних виробів збираються за такими економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Це групування є єдиним для усієї промисловості. Структуру витрат на виробництво за економічними елементами досліджуваних нами підприємств швейної галузі легкої промисловості у динаміці подано у додатку 3.

Усі наведені витрати можуть бути розділені на три основні групи:

- на сировину та вихідні матеріали, тобто це витрати на предмети праці;
- на будівлі, споруди та обладнання, які виступають витратами на засоби праці;
- на оплату праці усіх категорій працівників, які є відображенням кількості та якості затраченої живої праці.

Така класифікація, з конкретизацією за витратами в межах кожної групи, служить основною групування витрат виробництва при визначенні їх величини на запланований період, тобто при побудові кошторису швейного виробництва. Так як в даному документі вказані усі витрати на виробництво у відповідному періоді згруповані за елементами, підсумкові дані за кожним із них показують яку кількість і на яку суму швейна фірма може використати матеріальних і трудових ресурсів у запланованому періоді. Завдячуючи цьому кошторис швейного виробництва є дуже важливим документом, який широко використовується при розробці фінансового плану підприємства.

Отже, групування витрат за їх економічними елементами необхідне, як ми вважаємо,:

- ✓ для вивчення структури витрат на окремих підприємствах, в галузях промисловості та в народному господарстві в цілому;
- ✓ з метою прийняття науково обґрунтованих рішень про фактори зниження собівартості одиниці продукції;

✓ аналізу динаміки окремих елементів витрат в загальній їх сумі та для інших цілей.

Через показники витрат за їх елементами здійснюється ув'язка плану з собівартості із планами матеріально-технічного постачання, використання трудових ресурсів і зарплати, балансом доходів та витрат підприємства і т.д.

До введення в дію П(С)БО систематичний облік витрат (тобто облік за допомогою подвійного запису) за економічними елементами на підприємствах, зокрема і на швейних, не проводився, хоча в поелементному розрізі складалися форми звітності. Однак, в новому Плані рахунків, передбачено клас 8 для ведення обліку витрат за однойменними рахунками. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських засобів підприємств та організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року за №291 [68], ведення обліку витрат із застосуванням рахунків цього класу є не обов'язковим. Малі підприємства, зокрема швейні (із досліджуваних нами – СМП «Стас» м.Тернопіль) та інші організації, функціонування яких не спрямоване на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Решта підприємств (за винятком вищезазначених) ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а також з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8. Такий стан речей пояснюється тим, що на даному етапі, як відомо, здійснюється процес гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку з міжнародними принципами та правилами через введення в дію Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996–XIV від 16 липня 1999 року [55], Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, нового Плану рахунків. Введення форм звітності та обліку витрат за економічними елементами зумовлене тим, що міжнародна система обліку витрат такий облік організовує саме у розрізі економічних елементів.

Значимість класифікації витрат за економічними елементами, організації обліку з її використанням, на нашу думку, буде зростати в міру реального розвитку ринкових відносин, з створенням об'єктивних передумов для удосконалення облікової системи підприємств швейної галузі.

Групування витрат за економічними елементами може бути використане при обчисленні собівартості усієї продукції, що виробляється на швейному підприємстві, однак, немає можливості розрахувати собівартість за окремими видами швейних виробів. Саме з цією метою використовується групування витрат за статтями калькуляції, яке передбачає поділ витрат залежно

від їх призначення та місця виникнення. Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів) [108,с.2]. При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

Ми вважаємо, що велике значення має групування витрат за статтями калькуляції, тобто за їх техніко-економічним призначенням, з точки зору виявлення внутрішньо-господарських резервів, більш обґрунтованого планування і суворого контролю за додержанням норм і кошторисів. Саме дослідження структури собівартості за статтями калькуляції дозволяє робити висновки про те, як необхідно організувати облік та звітність, накреслити конкретні шляхи подальшого зниження собівартості швейної продукції.

Перелік статей витрат, їх склад і методи розподілу за видами продукції (робіт, послуг) для окремих галузей промисловості встановлюється виходячи із особливостей технології та організації виробництва. При цьому, встановлена для окремої галузі (підгалузі, виду діяльності) класифікація, на нашу думку, повинна забезпечити виділення тих із них, які безпосередньо пов'язані з виробництвом окремих видів продукції і можуть бути прямо включені в їх собівартість (так звані прямі витрати). Це, на нашу думку, основне призначення даного групування.

У зв'язку з вищевикладеним, питання про номенклатуру статей калькуляції було та залишається злободенним. Від того, наскільки докладно і економічно грамотно згруповані витрати, залежить якість калькуляції як важливого документу, на основі якого обґрунтовуються ціни, плани собівартості швейних виробів, контроль за їх виконанням, прогнозування і аналіз рентабельності окремих видів продукції, а також прибутку швейного підприємства, фірми в цілому.

Ми погоджуємося з думкою проф. З. В. Гуцайлюка, що для визначення науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей необхідно насамперед вирішити питання критеріїв виділення тих чи інших витрат в окрему статтю. Такими критеріями виступають:

- ✓ необхідність відображення виробничо-технологічних особливостей галузі;
- ✓ забезпечення економічного аналізу належною інформацією;
- ✓ економічна однотипність витрат, що включаються в одну статтю [43,с.75].

Зазначений перелік пропонуємо доповнити наступним. До самостійних статей витрат повинні включатися також і ті витрати, які є базою розподілу для будь-яких інших непрямих витрат. Однак, необхідно наголосити на доцільності обмеження кола витрат, що розподіляються в умовному порядку. У цьому питанні вчені-економісти єдині у своїх поглядах, оскільки

багаторазовий перерозподіл витрат призводить до спотворення собівартості, а значить, і фінансового результату виробничої діяльності.

Принципи групування витрат за статтями калькуляції повинні забезпечувати достовірний вартісний вимір витрат на виробництво і реалізацію продукції, обґрунтованість, адресність та ціленаправленість проведених витрат. Ми вважаємо, що лише за таких умов собівартість може в повній мірі служити засобом виміру та розрахунку ефективності виробництва і відповідати вимогам ринкової економіки, які висуваються до структурних підрозділів підприємства.

В економічній літературі зустрічається полеміка вчених-економістів щодо доцільності групування витрат виробництва за елементами та статтями калькуляції. Одні – вважають необхідним здійснювати розподіл витрат як за економічними елементами так і за статтями калькуляції, а інші – вбачають можливість групування тільки за статтями чи за елементами витрат.

Ті, хто говорить на користь групування витрат тільки за статтями [8; 52; 59 та ін.] посилаються на надмірну трудоемкість їх планування і обліку в подвійному розрізі, слабе використання в практичній роботі підприємств даних про витрати на виробництво за економічними елементами. На думку таких авторів дане групування втрачає своє практичне призначення контролювати ті або інші витрати, а також калькулювати і вивчати залежність конкретних видів витрат від обсягів виробництва і результатів роботи виробничих структур. В той же час, ми вважаємо, що відмежуватися від поелементного розрізу значить не дати можливості підприємству отримувати дані про структуру і обсяги витрат на виробництво, які необхідні при розрахунку виробничих витрат.

Якщо витрати пов'язані з виробництвом та збутом (реалізацією продукції, робіт, послуг) під час планування, обліку і калькулювання собівартості групуються за статтями і належать безумовно до прерогативи внутрішньогосподарського обліку, то фінансова його частина – однозначно повинна забезпечити роздільний облік витрат за економічними елементами. Такий розподіл, на нашу думку, дозволяє з одного боку виявити потребу в засобах виробництва, предметах праці і витратах, пов'язаних з реалізацією, а з другого – визначити собівартість виготовленої продукції та окремих її видів.

Важливою ознакою витрат у виробничій сфері є характер їхнього зв'язку певним об'єктом: швейним виробом, підрозділом тощо. За характером включення у собівартість одиниці продукції усі витрати виробництва поділяються на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні). Під прямими розуміють такі витрати, які пов'язані з виготовленням одного окремого виду продукції, яка виступає

калькуляційною одиницею. В силу цього, на основі первинних документів витрати можуть бути прямо віднесені на собівартість певного об'єкта витрат (відповідних швейних виробів) економічно можливим шляхом. Наприклад, це можуть бути матеріали, тканина, заробітна плата. Вираз «економічно можливим шляхом» означає, що при вирішенні питання про віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигоди [39,с.12]. Непрямі витрати – це витрати для задоволення технологічних потреб швейного виробництва, витрати на управління та обслуговування виробництва, тобто витрати, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним (можливим) шляхом. Це витрати, які використовуються для виготовлення декількох видів продукції (наприклад, загальновиробничі) або з різними стадіями їх обробки. Такий вид витрат обліковується переважно за місцем його виникнення і розподіляється між окремими виробами пропорційно певній умовній базі за допомогою спеціальних методів.

Наведені визначення прямих та непрямих витрат ми сформулювали опираючись на П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації №47 пункти 4 та 11 відповідно [108; 138]. Однак, така класифікація прямих витрат орієнтована, як на нашу думку, виключно на позамовний метод обліку. Оскільки саме щодо окремого замовлення можна говорити про те, що витрати сировини, матеріалів, оплата праці робітників зайнятих у виробництві відповідної продукції, амортизація тощо є прямими (за відношенням до конкретного замовлення). При цьому загальновиробничі витрати, пов'язані з виконанням кількох видів діяльності, розглядаються у цих документах як непрямі витрати, що є справедливим саме для позамовного методу. При попередільному методі обліку, коли калькулюється не замовлення, а виробничий процес (переділ, фаза, стадія) таке визначення є не зовсім справедливим. При цьому методі основну частину загальновиробничих витрат можна вважати прямими.

Таким чином, сьогодні, в умовах ринкової економіки досить сильно змінюється підхід до визначення змісту прямих та непрямих витрат. Неможна, як ми вважаємо, одним нормативним актом на усі випадки життя ввести єдину класифікацію і вважати, наприклад, амортизацію обладнання завжди непрямими витратами. Вона буде такою щодо окремих видів продукції, що виробляється, але амортизація обладнання та опалення цеху є прямими витратами щодо самого цеху. Отже, такий вид групування залежить в багатьох випадках від вибору об'єкта калькулювання – тобто виду продукції, виду діяльності, замовника – того об'єкту, собівартість якого необхідно визначити; ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів. У більшості випадків індивідуальні (прямі) витрати відносяться до змінних, а непрямі – до постійних

або змішаних.

Необхідно підкреслити достатньо важливе і принципове положення: чим більша питома вага прямих витрат в собівартості конкретного об'єкта калькулювання, тим точніша його собівартість.

Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх роллю у виробничому процесі.

Іншою важливою ознакою групування витрат, згідно таблиці 1.2, є їх роль у процесі виготовлення швейних виробів. Відповідно до характеру такої участі витрати поділяються на основні та накладні. А.Яругова з цього приводу пропонує називати такі витрати спеціальними та загальними постійними витратами [200,с.58]. Постійні витрати приймають вигляд спеціальних, коли з'являється можливість їх віднесення на вартість визначеного виробу або групи виробів. Якщо ж постійні витрати неможливо співставити з окремим виробом чи послугою, то їх відносять до загальних витрат. У вітчизняній обліковій практиці їх називають прямими та непрямими. Основними (прямими) вважаються витрати, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та її реалізації, тобто ті, без яких даний етап не може відбутися. Це сукупність прямих витрат на виробництво продукції: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат [38,с.218].

До накладних належать витрати на організацію, управління та обслуговування процесу виробництва з випуску і реалізації виробів, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом. Прикладом таких витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання та ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо. Поділ витрат на основні та накладні є, як ми вважаємо, умовним, оскільки в умовах механізації і автоматизації виробництва праця самих виробничих працівників усе з більшим ступенем буде перетворюватись у роботу з управління виробничим процесом.

Прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати в сумі становлять конверсійні витрати [38,с.219]. Це витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

Необхідно відмітити, що класифікація витрат за відношенням до технологічного процесу (за способом перенесення вартості на продукцію) вимагає певного уточнення. Так, існують думки щодо необґрунтованості поділу витрат на основні та накладні [198,с.43]. Відштовхуючись від принципу, що основними витратами є усі ті витрати, які викликані технологією виробництва, В.Ярмоленко стверджує, що витрати на оплату праці інженерно-технічному персоналу (бригадир, майстер)

відносяться до основних витрат, тому вони повинні обліковуватися на рахунку «Виробництво». В основу такого поділу покладений не тільки технологічний фактор, але і фактор прямих і непрямих витрат. Крім того, під час організації обліку в розрізі місць виникнення витрат та центрів відповідальності, непрямі витрати, що виникають у тому чи іншому місці, не розподіляються на інші центри відповідальності, а обліковуються там, де вони виникли. Тому накладні витрати за відношенням до місця їх виникнення стають прямими.

Проведене нами дослідження показало, що поділ витрат на основні та накладні слугує основою для оцінки діяльності підрозділів та тісно пов'язаний з плануванням, обліком, аналізом, контролем та регулюванням виробничої діяльності. Від правильного відображення в обліку таких витрат та їх розподілу між калькуляційними об'єктами залежить точність калькулювання собівартості продукції, а на основі цього – визначення рентабельності швейної продукції.

Для виявлення залежності собівартості швейної продукції від зміни обсягу виробництва, тобто їх динаміки чи статичності у порівнянні з різними обсягами виготовлення продукції, усі витрати на випуск розділяються на змінні та постійні. До змінних відносять такі витрати, величина яких є в більш-менш пропорційній залежності від зміни обсягу виробництва (в прямій залежності від зміни обсягу виробництва знаходяться усі основні витрати). Тобто абсолютна величина їх зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.

Проте не завжди між обсягом виробництва і рівнем витрат є пряма залежність. Більшість змінних витрат знаходиться в прямопропорційному зв'язку з обсягом виробництва: чим вищий обсяг випуску продукції, тим більше потрібно тканин верху, підкладки, прикладу, інших матеріалів, енергії, основної зарплати виробничим працівникам і т.д. Це пропорційні змінні витрати. У разі, коли витрати на випуск швейної продукції зростають швидшими темпами, ніж обсяг виробництва, мають місце прогресивні витрати. Інша частина витрат, навпаки, зростає повільніше, ніж обсяг випуску продукції, тому вони є дегресивними. Регресивні витрати характеризуються тим, що при збільшенні обсягу виробництва їх рівень знижується. До них належать постійні витрати в розрахунку на одиницю продукції.

В економічній літературі зустрічаються й інші – більш детальні класифікації змінних витрат, а саме: реманентними є витрати, які швидко зростають при збільшенні обсягу виробництва і значно повільніше зменшуються при його зниженні; гнучкими – витрати, що при зміні обсягу поведуться по-різному, виступаючи в окремих випадках як прогресивні, дегресивні чи пропорційні [127,с.15].

Наведене групування змінних витрат деякою мірою умовне, оскільки одні і ті ж витрати

можна розглядати з декількох сторін. Так, постійні – щодо усього обсягу виробництва – витрати стають регресивними в розрахунку на одиницю продукції, а змінні – щодо усієї продукції – стають постійними в розрахунку на один виріб. Крім того більшість виробничих витрат займає проміжне місце між постійними і змінними витратами й може бути віднесена до так званих напівзмінних витрат, які не завжди мають чітко виражений функціональний зв'язок з обсягом виробництва. Прикладом таких витрат можуть бути витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі партії, витрати часу на виробництво продукції, що поступово скорочуються в міру зростання кваліфікації робітників. Значну частину напівзмінних витрат становлять змішані витрати.

Постійні витрати – це витрати, загальна сума (абсолютна величина) яких майже не змінюється при будь-якому обсягу виробництва продукції. Ними є усі накладні витрати. З часом постійні витрати можуть вирости, наприклад, через інфляцію, але не змінюються прямопропорційно обсягу виробництва. Причиною зміни постійних витрат може бути й управлінське рішення. Керівництво підприємства впливає на поведінку витрат через рішення щодо таких чинників як виробництво, потужність, технологія та фінансова політика. Виходячи з цього витрати поділяються на обов'язкові та дискреційні. Обов'язкові витрати визначаються потужністю підприємства (амортизація, орендна плата, страхування майна тощо). Розмір цих витрат залежить від величини потужності підприємства при його плануванні. Але коли потужність уже визначена, то абсолютна величина обов'язкових витрат практично не змінюється залежно від ступеня використання потужності. Величина дискреційних витрат визначається керівництвом підприємства і не має прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності (витрати на рекламу, підвищення кваліфікації персоналу тощо). Розглянувши номенклатуру ряду витрат швейних підприємств, пропонуємо таку класифікацію стосовно віднесення їх до постійних та змінних (таб.1.3).

Слід зазначити, що абсолютно точного розподілу витрат на постійні і змінні не може бути, так як існують витрати, що містять в собі постійну і змінну частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину – оклад і змінну частину – винагороди (премії) за збільшення обсягів виробництва, за високі досягнення у праці тощо. Крім того, витрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними.

**Поділ витрат швейного підприємства за ознакою залежності
від ділової активності (обсягу виробництва)**

Змінні витрати (залежні від обсягу виробленої продукції)	Умовно-постійні (не залежні від обсягу виробництва)
1. Оплата праці виробничих працівників при відрядній формі оплати.	1. Оплата праці виробничих працівників при погодинній формі оплати.
2. Відрахування на соціальні заходи відповідно до п.1.	2. Відрахування на соціальні заходи відповідно до п.1.
3. Витрати матеріальних ресурсів та різних видів енергії.	3. Опалення виробничих і управлінських приміщень.
4. Вартість мастильних, обпиральних та ін. матеріалів, що витрачаються на утримання та техогляд устаткування.	4. Оплата послуг інформаційного та консультативного характеру.
5. Капітальний ремонт основних засобів (вартість запчастин, матеріалів, деталей призначених для проведення ремонтів; витрати на оплату праці робітників зайнятих на ремонтах).	5. Витрати на навчання й перепідготовку кадрів.
6. Витрати на виправлення бракованої продукції.	6. Програмне забезпечення цехів.
7. Амортизація виробничого обладнання і устаткування при виробничому методі нарахування зносу.	7. Амортизація виробничих фондів (обладнання, устаткування) при прямолінійному нарахуванні зносу.
8. Податки та податкові платежі, базою нарахування яких є обсяг реалізованої продукції.	8. Оплата праці управлінському персоналу та відрахування на соціальний захист.
9. Інші виробничі витрати.	9. Інші управлінські витрати.

Характеризуючи дану ознаку класифікації витрат виробництва, необхідно відмітити наступне. К. Меллерович показав, що на значному часовому відрізку постійних витрат взагалі не існує, всі витрати змінюються – збільшуються чи зменшуються – під впливом тих чи інших факторів. Однак, цілком очевидним є й те, що у відносно малі проміжки часу можна виділити абсолютно постійні витрати виробництва (так звані «витрати без руху») та умовно-постійні витрати [211,с.288]. Тому, під виразом «постійні витрати» тут та надалі у роботі ми розуміємо умовно-постійні витрати протягом певного невеликого проміжку часу. Серед учених-економістів висловлюються різноманітні думки щодо розмежувань понять постійних та змінних витрат. За доцільністю здійснення (витрачання) постійні виробничі витрати Г. Шонфельд пропонує класифікувати на корисні (продуктивні) та некорисні (непродуктивні). Методичні рекомендації №47 дають таке визначення: «Продуктивні витрати передбачені технологією та організацією виробництва, а непродуктивні – не обов’язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо» [108,с.3]. Згідно думки попереднього автора, постійні витрати зумовлені техніко-економічними можливостями підприємства. Чим повільніше

використовується цей потенціал, тим більша віддача від використаних засобів, тим швидше покриваються постійні витрати [78,с.15-16]. Невикористаний потенціал підвищує неефективність постійних витрат, не дає віддачі, засоби використовуються без користі й, відповідно, понесені витрати класифікують як некорисні. Таким чином, ми вважаємо, що непродуктивні витрати виникають в результаті відхилень від нормального режиму роботи, недостатньої організації виробництва та управління. Тільки за умови оптимального використання усіх технічних можливостей виробничих потужностей постійні витрати найбільш раціонально, тобто в меншій сумі на кожний швейний виріб, переносяться на собівартість виготовленої продукції, в результаті чого вони (витрати) можуть бути визнані корисними.

Наступним класифікатором витрат швейного виробництва є поняття еластичності, тобто залежності, яке є одним із найбільш важливих принципів в класифікації витрат. Витрати, відповідно, поділяються на залежні та незалежні від обсягів діяльності підприємства [143,с.5]. Проф. В. Сопко, А. Яругова відзначають три види залежності змінних витрат:

1. Пропорційна залежність $\Delta a / \Delta x = 1$; її особливістю є те, що після того як змінні витрати перевищують суму витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей (величину «*b*»), їх сума буде збільшуватися пропорційно зростанню обсягів виробництва, відповідно до залежності:

$$y = ax + b, \quad (1)$$

де *y* – загальна сума витрат на виробництво;

a – коефіцієнт змінних витрат на одиницю готової продукції;

x – обсяг виробництва;

b – сума постійних витрат за розрахунковий період.

2. Дигресивна залежність $\Delta a / \Delta x < 1$; ця залежність характеризується тим, що після того, як змінні витрат перевищать суму витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, їх сума буде збільшуватися, але у меншій пропорції, ніж обсяг виробництва.

3. Прогресивна залежність $\Delta a / \Delta x > 1$, при якій після того, як змінні витрати перевищать суму витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, їх сума буде збільшуватися у більшій пропорції, ніж обсяг виробництва.

Окрім вищеназваних існує і стрибкоподібна залежність змінних витрат від обсягу виробництва, при якій відбувається початкове різке зростання змінних витрат (прогресивна залежність), а в міру збільшення обсягу виробництва – їх зниження (дигресивна залежність). Сюди ж можна віднести витрати на впровадження нових видів продукції.

Для постійних витрат підприємства характерна відсутність залежності ($\Delta a / \Delta x = 0$), тобто між приростом обсягу виробництва та зміною сум постійних витрат відсутній будь-який зв'язок.

Продовжуючи класифікацію, А. Яругова пропонує у складі постійних витрат виділяти періодичні та довготермінові витрати в залежності від зовнішньої форми їх виразу. Періодичні витрати є складовою частиною усіх витрат; вони «...мають грошовий вираз в кожний момент часу, а довготермінові є резервом умовних бухгалтерських процедур та мають відтермінований грошовий вираз» [200,с.60].

В економічній літературі [38; 200 та ін.] розглядаються класифікації витрат за об'єктами калькулювання з розподілом їх на середні та граничні. Середні виступають результатом ділення повних витрат на увесь обсяг виробництва продукції. Під граничними витратами розуміють «пропорційні змінні витрати, приріст яких на кожну вироблену одиницю готової продукції постійний» [200,с.66]. Такий класифікаційний поділ витрат, на нашу думку, доцільно використовувати при наявності інформації про зміни обсягу швейного виробництва; це продиктовано необхідністю прийняття управлінських рішень щодо питань ціноутворення кожного виду виготовленої продукції.

Ряд фахівців виділяють витрати за сферою виникнення [38,с.216; 122,с.43; 108,с.3 та ін]. Згідно такої ознаки вони діляться на витрати на продукцію та на витрати періоду. Витрати на продукцію пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація обладнання тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) [108,с.3]. Витрати періоду не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до таких відносять витрати на здійснення усіх інших функцій вартісного ланцюжка (управління, маркетинг, збут, дослідження, розробки, інші операційні витрати). На підприємствах виробничої сфери витрати на продукцію називають виробничими, а витрати періоду – невиробничими. Перші пов'язані з виготовленням продукції і в сумі складають її виробничу собівартість. Вони поділяються на основні та накладні. Невиробничі витрати виникають у процесі реалізації продукції і разом з виробничою собівартістю становлять повну собівартість випущеної продукції.

Наступною ознакою класифікації витрат є їх поділ на контрольовані та неконтрольовані. Таке групування інколи називають структурним або правовим; воно відіграє важливу роль в

управлінському контролю на виробництвах з багатоцеховою структурою, до яких і належать швейні підприємства. Суть цієї класифікації полягає у розподілі витрат серед суб'єктів виробничого процесу, тобто серед центрів відповідальності, у відповідності з наявністю можливості проведення контролю здійснених витрат у розрізі місць їх виникнення.

Для прийняття управлінських рішень певний інтерес, як на наш погляд, має поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Перші із зазначених можуть бути змінені в результаті прийняття рішень, а нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийнятого рішення (рис.1.4).

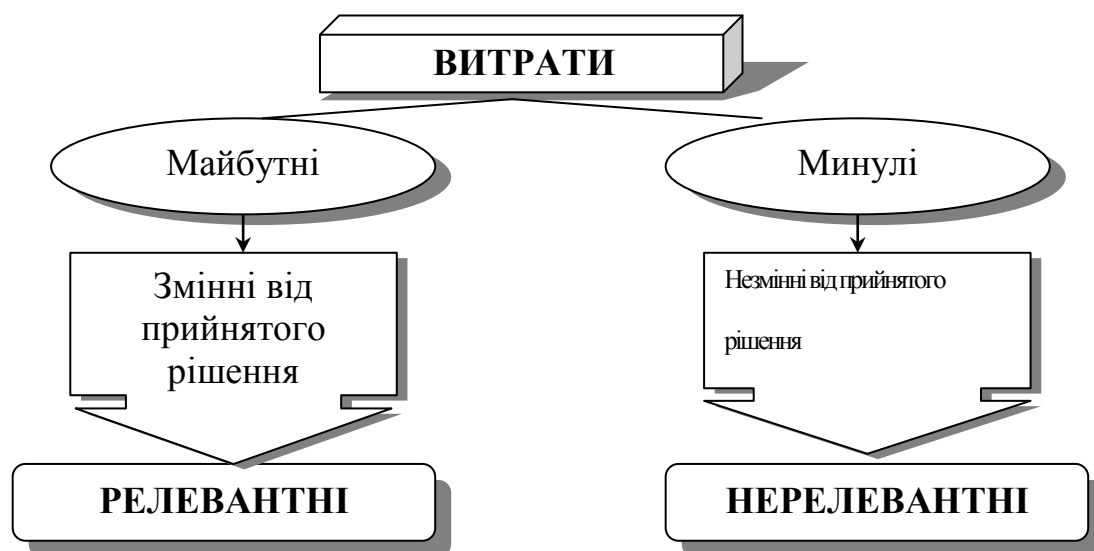


Рис.1.4. Загальна схема релевантності виробничих витрат швейного

Витрати та доходи, що мали місце в минулому, вже не можуть бути змінені в результаті прийняття рішення, варіанти якого розглядаються сьогодні. Наприклад, якщо необхідна заміна старого швейного обладнання, то вартість його придбання не є релевантною, бо кошти уже витрачені. Вартість же нового обладнання є релевантною, бо стосується майбутніх операцій. Але не обов'язково усі майбутні витрати є релевантними. Якщо окремі види майбутніх витрат однакові для усіх варіантів управлінських рішень, то їх теж не враховують, бо вони не змінюються в результаті прийняття рішень.

Витрати, які складають різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційними. Отже, релевантними є тільки майбутні диференційні витрати.

Витрати швейного виробництва доцільно групувати за місцями їх виникнення (виробництвами, цехами, дільницями, процесами) і центрами відповідальності, в якості яких виступають керівники відповідних підрозділів, що несуть відповідальність за витрачання засобів. Така класифікація витрат стає все більш важливою при переході на ринкові механізми, оскільки облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, як ми вважаємо, має велике

значення для організації внутрішньогосподарського розрахунку і оцінки його результатів. Кожне підприємство в умовах ринку стає самостійною структурною одиницею (акціонерне товариство, спільне підприємство, компанія тощо), яка має свій баланс, основні засоби, пакет акцій, приватизаційні сертифікати, тому виділення центрів витрат сприяє більш чіткому розподілу непрямих витрат виробництва, їх віднесенню на ці центри прямим шляхом. Це, в свою чергу, створює умови для прямого віднесення або більш точного непрямого розподілу їх за об'єктами калькулювання [78,с.56]. Тому, вважаємо за необхідне розглянути дискусію науковців щодо класифікації витрат за місцями виникнення витрат (центрів витрат) і центрами відповідальності, адже оптимальність визначення цих класифікаційних ознак витрат відіграє важливе значення при калькулюванні собівартості продукції. Уточнення цих понять вимагає завдання бухгалтерського обліку відносно забезпечення інформацією управлінського персоналу швейного підприємства про витрати у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності.

Ідея організації обліку за центрами витрат і відповідальності не нова. Вона започаткована у 30-х роках ХХ ст., але розвивалась лише з початку 70-х років, коли актуальність та гострота поставленої проблеми спонукали багатьох фахівців обґрунтувати пропозиції з створення центрів відповідальності та центрів витрат [16; 61; 89; 167; 190 та ін.]. Серед інших важливо назвати таких вчених-економістів, як Б. Валуєв, В. Івашкевич; В. Ластовецький; В. Палій, С. Сатубалдін, М.Чумаченко, у працях яких найбільш докладно розроблені тенденції в розвитку виробничого обліку [152,с.313].

У таблиці 1.4 наведені визначення центру (місця) виникнення витрат, що подані рядом вчених-економістів.

Таблиця 1.4

Трактування центрів (місць) виникнення витрат у працях вчених

Автор/джерело	Визначення
Т. Карпова [74,с.110]	Під центром виникнення витрат розуміються об'єкти аналітичного обліку за елементами витрат і статтями собівартості, тобто структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.
С. Юлдашев [197,с.11]	Місце визначення витрат (цех, дільниця тощо) пов'язано з формуванням визначеного виду витрат, у той час як центр відповідальності є сферою відповідальності за їх формування. . . Місце виникнення витрат може співпадати з центром витрат (відповідальності), а може бути частиною до нього.
В. Лінник [93,с.92].	Центри витрат встановлюються в межах місць виникнення витрат і з їх допомогою узагальнюють витрати за окремими робочими місцями, видами витрат або конкретними виконавцях виробничих процесів. Центри витрат необхідно розглядати лише як внутрішньовиробничі одиниці обліку і контролю, які відіграють важливу роль на рівні самого

	підрозділу та не відображаються в системі аналітичного обліку на підприємстві.
А. Яругова [200,с.67]	Центр виробничих витрат – це місце, де фактично виникають витрати, наприклад, включена лампочка у приміщенні... Центр відповідальності – це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарського процесу. У нашому випадку це електролічильник, на якому фіксується зобов'язання підприємства оплатити послуги електростанції.

Під центром витрат стосовно технологічних витрат, як ми вважаємо, необхідно розуміти одиницю технологічного обладнання або просто робоче місце конкретного виконавця, при функціонуванні якого витрачаються виробничі ресурси. Обчислюючи собівартість за цією ознакою, економісти рекомендують робити натиск на організацію цього напрямку обліку як засобу покращення розподілу непрямих витрат, і в першу чергу витрат на утримання та експлуатацію устаткування. Цей підхід найбільш чітко відображений у працях В.Ф.Палія.

Ступінь деталізації витрат за їх центрами для кожного підприємства індивідуальна. Основними критеріями для її обґрунтування, як на нашу думку, необхідно вважати кількість статей або елементів витрат за видами, частоту отриманих даних, точність та вартісність інформації. Ми вважаємо, що вибір того чи іншого центру витрат, застосування того чи іншого способу локалізації витрат, їх деталізації на кожному підприємстві слід здійснювати із врахуванням організаційної структури підприємства, складності технологічного процесу, видів програмного забезпечення тощо. Вибір центрів повинен визначатися бажанням мати додаткові точки контролю витрат в підрозділі, а головне – забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання.

На основі вивчення літературних джерел та практики діяльності підприємств швейної галузі всі центри витрат за різними ознаками рекомендуємо поділити на види та групи (рис.1.5).

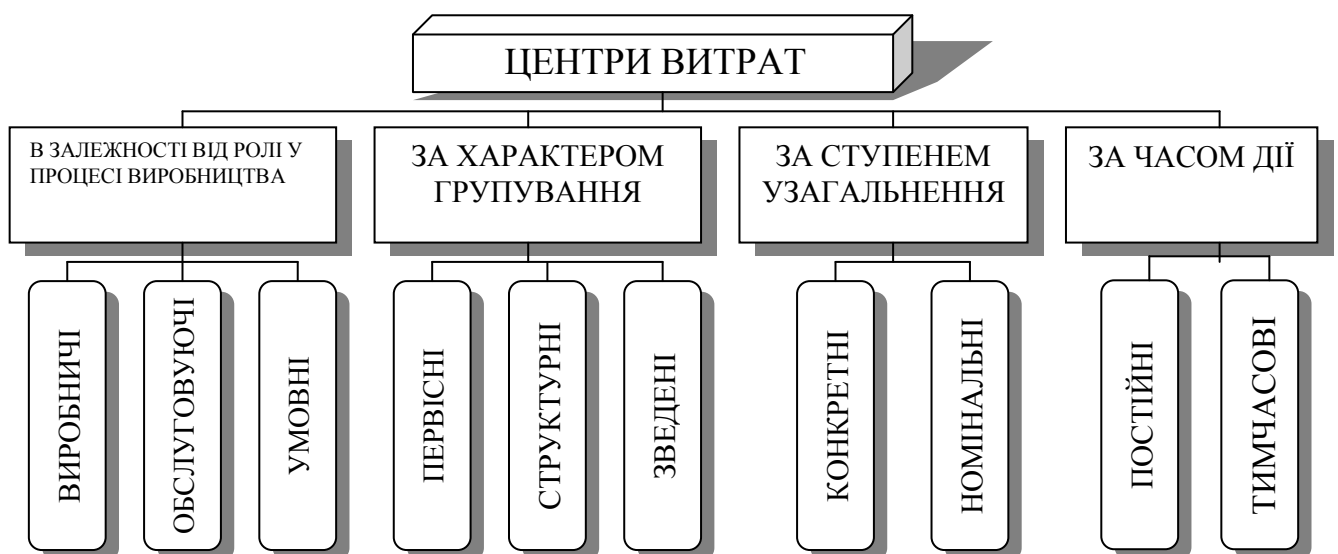


Рис.1.5. Класифікація центрів витрат швейного виробництва

Облік за місцями відповідальності займається класифікацією та порівнянням даних про

результати господарської діяльності стосовно визначених сфер в організації – центрів відповідальності.

На думку проф. В. О. Ластовецького центри відповідальності необхідно визначати «за тими місцями витрат, де можна не тільки визначити планове завдання та зафіксувати у відповідних регістрах його виконання, але і визначити відхилення від виконання виробничого завдання та від завдання з використання ресурсів» [89,с.103].

В.І.Ткач і М.В.Ткач називають однією із функцій обліку витрат проведення систематичного аналізу отриманих результатів виробничої діяльності за центрами відповідальності та визначення впливу на ці результати відхилень від кошторису витрат і доходів. При цьому відокремлюють центри, відповідальні лише за витрати і центри, відповідальні за фінансові результати в цілому [173,с.45, с.117]. Ми погоджуємося з таким твердженням, оскільки розділення виробничих витрат і результатів та їх співвідношення між центрами відповідальності дозволяє, як на нашу думку, визначити ефективні способи впливу на осіб, що відповідають за формування кошторисів витрат і оперативно виявляти відхилення від них.

Проф. В. В. Сопко зазначає: «Центром відповідальності вважається місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів. За своєю природою кожне робоче місце – центр витрат. Проте в обліку така деталізація непотрібна. Центри відповідальності поділяються на два види – за витратами та фінансовими результатами» [161,с.5].

У підтримку та для доповнення до сказаного пропонуємо класифікувати центри відповідальності швейного виробництва за такими ознаками: за відношенням до процесу виробництва – основні та функціональні; за відношенням до внутрішнього господарського механізму – госпрозрахункові та аналітичні (рис.1.6). Основні центри відповідальності організують контроль за місцем виникнення витрат, а функціональні – у різних місцях, але під впливом одного центру відповідальності. Госпрозрахункові центри зазвичай співпадають з місцями виникнення витрат, для них характерним є контроль у момент здійснення витрат. Аналітичні центри відповідальності не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони будують схеми контролю за окремими витратами.

Таким чином, центр відповідальності – це таке групування витрат, яке дозволяє суміщати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат (виробництво, цех, дільницю, бригаду) з відповідальністю очолюваних ними менеджерів. Їх значення, на нашу думку, полягає перш за все в тому, що об'єктом обліку замість неживих предметів стає людина, яка приймає рішення. Даний

підхід, за словами німецького вченого Е.Шуберта є новим способом мислення, а на думку В.Палія – головним напрямом удосконалення обліку, контролю і управління формування витрат виробництва [128,с.94].

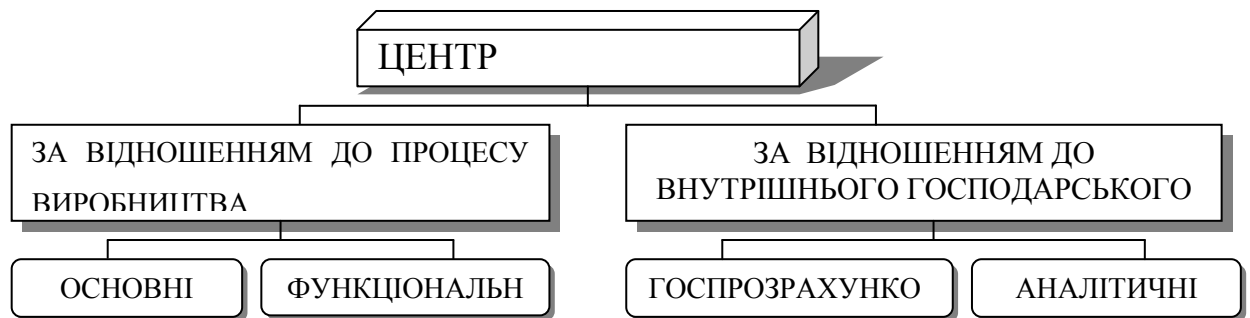


Рис.1.6. Класифікація центрів відповідальності швейного виробництва.

В економічній літературі та на практиці ми зустрічаємо два підходи до вибору складу витрат, що групуються за місцями їх виникнення:

- ◆ прямі та накладні витрати, пов'язані з роботою даного підрозділу, служби, видом діяльності, безвідносно до видів продукції, що випускається;
- ◆ накладні витрати, які виникають в даному підрозділі, носять загальний для усієї продукції характер та не можуть бути віднесені на окремий вид продукції прямим шляхом. Прямі витрати враховуються за видами продукції без їх узагальнення за місцями виникнення витрат [89,с.111].

Вибір того чи іншого варіанту повинен диктуватися цілями управління і з цих позицій, на наш погляд, перевагу має перший. В даному випадку контролем охоплюються усі використовувані виробничі ресурси на даному місці виникнення витрат, що посилює ступінь впливу обліку на процес формування витрат та дієвість внутрішнього господарського механізму.

Тому, на рис.1.7 подано групування витрат за місцями виникнення, запропоноване С.Юлдашевим [197,с.24] і ми погоджуємося з його думкою.

Таким чином, перераховані вище класифікаційні ознаки витрат виробничих підприємств у дискусії вітчизняних та закордонних вчених приймають різноманітний характер, постійно поглиблюючись та уточнюючись.

У період трансформації бухгалтерського обліку України до світових стандартів, може виявитися корисним вивчення класифікації витрат виробництва в міжнародному обліку. Отож, згідно встановлених стандартів обліку та практикою його організації в країнах з розвинутою ринковою економікою використовуються різноманітні варіанти класифікації витрат в залежності від цільової установки та напрямку обліку витрат на виробництво. Таких основних напрямків групувань

виробничих витрат є три [47,с.32]:

- для визначення собівартості виготовленої продукції та одержаного прибутку;
- для прийняття управлінських рішень та планування;
- для здійснення процесу контролю та регулювання.



Рис.1.7. Групування витрат швейного виробництва за місцями виникнення.

У додатку И показані класифікаційні напрямки групування витрат, що використовує міжнародна практика обліку витрат.

Так, для визначення собівартості продукції та одержаного прибутку витрати групують за статтями та елементами відносно відповідного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання (позаказному, попроцесному). При цьому розрізняють витрати вхідні та минулі, витрати звітного періоду та витрати, що включаються у собівартість продукції.

Згідно класифікації витрат для прийняття рішення при плануванні їх розмежовують та вивчають за такими напрямками:

динаміка витрат відповідно до обсягу (рівня) виробництва;

- витрати майбутнього періоду, що приймаються та неприймаються до розрахунку при оцінках;
- безповоротні витрати, або витрати минулого періоду;
- витрати, проведені в результаті прийнятого альтернативного рішення;
- інкрементні (прирістні) і маржинальні (передільні) витрати та доходи.

Класифікація витрат для здійснення процесу контролю та регулювання передбачає їх розподіл на регульовані та нерегульовані, а також вивчення динаміки витрат.

Для здійснення контролю за витратами необхідне встановлення взаємозв'язку між

витратами, доходами та діями конкретних осіб, що відповідають за використання певних засобів. Організація такого обліку складає основу обліку витрат за центрами відповідальності. Він передбачає виділення зон (центрів) відповідальності за використання засобів та доходів у відповідності до організаційної структури підприємства.

Беручи до уваги зарубіжні джерела інформації можна запропонувати здійснення розподілу витрат швейного виробництва за ознакою прийняття управлінських рішень та за ознакою мети контролю. Згідно першої ознаки витрати поділятимуться на маржинальні і диференціальні, релевантні і нерелевантні, можливі і дійсні; згідно другої – на контрольовані (регульовані) та неконтрольовані. Такий розподіл забезпечить можливість впливу на здійснення витрат з точки зору управління, що є необхідною умовою в ринкових умовах господарювання.

Класифікація витрат за тією чи іншою ознакою (рядом ознак) повинна використовуватися швейними підприємствами, фірмами для вивчення поведінки собівартості продукції, вивчення взаємозв'язку між обсягом виробництва, оперативного планування та контролю за витратами, а також для інших цілей управління. Наведену вище класифікацію витрат має бути покладено в основу організації системи внутрішньогосподарського обліку витрат на виробництво швейної продукції. Ключовим елементом цієї системи є система калькулювання, тобто визначення витрат, пов'язаних зі здійсненням окремого виду діяльності (випуском окремого виробу), а також групування усієї сукупності витрат за калькуляційними статтями та методи розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат (ці питання розглядатимуться нами у наступних розділах дисертаційного дослідження).

Ми вважаємо, що основними факторами, які визначають класифікаційні ознаки витрат виробництва певної галузі, їх облік та калькулювання собівартості продукції є:

- вид господарської діяльності підприємства;
- організаційна побудова господарської діяльності, яка може характеризуватися цеховою чи безцеховою структурою виробництва;
- галузь та підгалузь виду діяльності, кожна з яких має бути відокремленою у єдиній системі бухгалтерського обліку на підприємстві;
- вид продукції, що виробляється на підприємстві;
- форма спеціалізації, яка застосовується на підприємстві;
- методи оцінки об'єктів обліку витрат;
- система організації внутрішньогосподарських відносин;

- методи формування фактичної виробничої собівартості продукції.

Таким чином, облік витрат виробництва є невіддільним від особливостей його організації та технології. Тому, для ефективного управління собівартістю та витратами, необхідно з'ясувати особливості організації і технології швейного виробництва, докладно розглянути їх вплив на облік виробничих витрат, що буде зроблено нами у наступному підрозділі даного наукового дослідження.

1.3. Дослідження впливу технології, структури, форм і методів організації виробничого процесу на організацію та методичку бухгалтерського обліку витрат швейного виробництва

Продукція швейної галузі має на меті забезпечити потреби споживачів у товарах народного призначення, а саме у одязі (пальтах, плащах, куртках, костюмах, жакетах, спідницях, штанах, блузах, сорочках, білизні, робочому та спеціальному одязі тощо) для різних вікових груп чоловіків, жінок, підлітків та дітей (див. дод. А.2, А.3). Підприємства даної галузі повинні постійно розширювати та оновлювати асортимент продукції, а також підвищувати її якість. Реалізація даної вимоги буде ефективна лише в комплексному вирішенні з іншим завданням – досягненням найбільших виробничих результатів при найменших витратах матеріальних та трудових ресурсів виробництва для держави, підприємства, споживача.

Формування витрат швейного виробництва представляє собою складний процес. І як у кожній галузі промисловості, зокрема і у легкій, існують свої особливості. Однак є і загальні закономірності, на базі яких і формуються витрати на виробництво продукції та їх облік у будь-якій галузі.

На побудову обліку виробничих витрат впливає безліч факторів, які доцільно об'єднати в такі групи [21,с.105-109]:

1. Загально-організаційні (вид підприємницької діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, форма спеціалізації, організаційна побудова, тип виробництва); вони визначають побудову фінансового обліку і разом з тим є вихідними для побудови внутрішньогосподарського обліку.
2. Технологічні (характер технології, організації, характер одержання продукції, її оцінка).
3. Обліково-організаційні (методи оцінки об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, методи формування фактичної виробничої собівартості продукції, склад і структура

окремих витрат калькуляційних статей витрат, можливість їх аналітичного розкладання, прийнятий варіант методу обліку за ознакою повноти тощо); вони залежать від попередніх вказаних груп та інших факторів.

Теоретичні засади організації та методика обліку витрат та калькулювання собівартості продукції практично однакові для підприємств з різноманітними напрямками господарської діяльності у сфері виробництва. Однак, на наш погляд, необхідно враховувати організаційно-технологічні особливості галузей та підгалузей народного господарства для вибору оптимальної облікової методики.

Із проведених нами досліджень виробничої діяльності ряду аналізованих підприємств швейної галузі, ми виявили, що характер технології та виробнича структура підприємства виявляють суттєвий вплив на методику планування та обліку виробничих витрат. Саме тому, ґрунтуючись на особливостях технології, а також Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку щодо витрат виробництва, Міністерству економічної політики необхідно розробляти галузеві інструкції стосовно даного питання.

Аналіз виробничої структури та особливостей організації і технології швейного виробництва дозволяє нам зробити висновок про суттєвий їх вплив на облік витрат в галузі, а отже, докладніше зупинимось на виробничій структурі підприємства. Це – його внутрішня будова, сукупність виробничих дільниць у їх взаємозв'язку.

Головною частиною звичайної операційної діяльності підприємства є основний виробничий процес створення тих видів продукції, для яких воно призначене. Вихідні матеріали запускаються в основний виробничий процес і після його завершення перетворюються у готовий продукт. Наприклад, на підприємствах швейної промисловості у виробничий процес запускаються різні тканини, прикладні матеріали, фурнітура і в результаті відповідних технологічних впливів на ці матеріали утворюється готовий продукт – одяг (пальто, сукня, сорочка, костюм і т. ін.). Виробничу структуру швейного підприємства подано у вигляді схеми у додатку К.1.

Нами було виявлено, що значною мірою на формування собівартості продукції впливають методи організації виробничих процесів. Вони зумовлюють розташування засобів виробництва на виробничій площі (на тій, що існує, чи тій, що проектується). Ідеальним методом організації виробництва (МОВ) є той, який забезпечує економічне виробництво безперервним переміщенням предметів праці за найкоротшим маршрутом [126,с.123]. Проблема вибору МОВ виникає кожного разу, коли має місце модифікація (удосконалення) виробничого процесу, продукції, що

випускається, придбання нового устаткування тощо.

На швейних підприємствах, відповідно до розташування робочих місць, застосовують цеховий (функціональний) та потоковий (предметний) методи організації виробництва.

Перший із них передбачає організацію цехів (підготовчого, розкрійного, швейного, оздоблювального та ін.), створених на основі робочих місць, згрупованих за видами діяльності. Кожний цех оснащують машинами та устаткуванням, що належать до одного сімейства (класу), враховуючи при цьому виконувану роботу. Це дає змогу концентрувати пристрої та інструменти, зменшуючи їх загальну кількість. Машини, як правило, універсального типу, групують таким чином, щоб їх можна було використовувати максимально. Головна проблема полягає у визначенні найбільш економічно вигідних позицій (місць розташування) різних цехів. Оптимальне вирішення цієї проблеми дає мінімальну величину транспортних витрат.

Найефективніше цеховий МОВ використовують на підприємствах, які працюють на замовленнях або мають дуже маленькі серії випуску продукції і дуже різноманітний асортимент з великими коливаннями у витратах часу при виконанні операцій (СМП «Стас» м.Тернопіль, Українсько-Бельгійське СП «УКОН» м. Броди Львівської обл., ВАТ «Галія» м. Тернопіль, ЗАТ КВТФ «Кремтекс» м. Кременчук тощо)

Потоковий (предметний) метод передбачає організацію виробничого процесу на основі розташування робочих місць одне біля одного в хронологічному порядку виконання операцій. Цей метод організації виробництва має два різновиди:

- прямопоточні лінії – застосовують здебільшого при виробництві великих серій продукції одного виду або кількох видів технологічно однорідної продукції. Цей різновид поточкового методу організації виробництва вимагає поділу праці, спеціалізації робітників, стабільності операцій та визначення норм часу на виконання кожної операції; даний метод використовують ВАТ «Геліос» м. Єнакієво Донецької обл., ЗАТ ВКФ «Леся» м. Новоград-Волинський Житомирської області;
- потік з різною послідовністю операцій (в лінію) – використовується при виробництві малих та середніх партій. Машини та устаткування різних типів розміщують поряд так, щоб предмет праці на усіх стадіях обробки проходив найкоротшим маршрутом з мінімальними поверненнями та коловими рухами і, відповідно, найменшими витратами.

У загальному вигляді цеховий та потоковий методи організації виробництва – це екстремальні характеристики. Переваги одного є обмеженнями (більше ніж недоліками) для іншого. Їх доцільно зіставляти відносно різних проблем управління виробництвом (дод.К.2). Якщо

потоковий метод часто розглядається як ідеальний (особливо в умовах автоматизації виробництва), то цеховий не завжди є ознакою відсталості. Ефективність застосування цих методів залежить від конкретних умов виробничого процесу.

Головний з них на підприємстві часто називають основним виробництвом. В залежності від потужності та спеціалізації підприємства, найчастіше використовується цехова структура, яка передбачає спеціалізацію цехів за окремими технологічними переділами.

На швейних підприємствах у відповідності з економічною доцільністю основне виробництво поділяється на такі цехи: експериментальний, підготовчий, розкрійний, швейний, опоряджувальний. Інколи два останніх цехи об'єднані в один.

Основним завданням *експериментального цеху* є своєчасна та високоякісна підготовка моделей до запуску у виробництво, яка виявляється у:

- конструкторському та технологічному проопрацюванні нових моделей;
- розробці оптимальних режимів технологічних процесів;
- нормуванні витрат усіх матеріалів, що використовуються для виробу;
- виготовленні лекал, трафаретів, світлокопій;
- підготовці технічної документації на модель.

У функції даного цеху входить також здійснення авторського нагляду за моделями, впровадженими у виробництво, контроль за використанням матеріалів, оновлення асортименту виробів з врахуванням попиту споживачів згідно напрямків моди, постійне вдосконалення конструкцій та технології виробів, розробка заходів з використання відходів виробництва, випробування нових видів обладнання і засобів малої механізації, надання допомоги цехам при освоєнні нових видів виробів, моделей, устаткування, пристроїв.

Витрати експериментального цеху знаходять своє відображення у статті «Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції» і включаються у собівартість швейних виробів частинами протягом встановленого (не більше дворічного) терміну з моменту початку їх серійного або масового випуску виходячи з кошторису цих витрат і кількості продукції, що випускається за цей період. Оскільки швейне виробництво є багатомоделювальним, період його освоєння – недовготривалим, а витрати порівняно невеликі, то вони інколи плануються і враховуються у складі загальновиробничих витрат.

Робота даного цеху є специфічною для швейної галузі, з одного боку, та такою, що закладає базу для реалізації нормативного методу обліку виробничих витрат, з іншого. До даної бази

відносять нормування витрат тканини, нормування витрат тканини при настиланні, нормування витрачання фурнітури, вати, трудові нормативи тощо.

Успішне розв'язання завдань з підвищення випуску якісних швейних виробів значною мірою залежить від стану організації виробництва на етапі підготовки та розкрою тканини. На підприємствах середньої та малої потужності підготовчий та розкрійний цехи часто об'єднані у *підготовчо-розкрійне виробництво* (ПРВ). Вирішення завдань, що стоять перед легкою промисловістю із збільшення випуску одягу при одночасному розширенню асортименту та покращенню якості, неможливе без подальшого організаційно-технічного вдосконалення ПРВ, на частку якого припадає від 12 до 20% загальних витрат на виготовлення швейних виробів в умовах масового виробництва, близько 14% чисельності робітників і понад 30% виробничих площ підприємства [6,с.254]. ПРВ є однією із основних підсистем загальної системи організації швейного виробництва (дод.К.3). Від рівня технічного оснащення і форм організації підготовчо-розкрійного виробництва в значній мірі залежать матеріальні та трудові витрати на виготовлення одягу, обсяг випуску, якість виробів, успішна робота з розширення та своєчасного оновлення асортименту, випуск продукції заданого виду.

Виготовлення швейних виробів на підприємстві пов'язане з переробкою великої кількості тканин верху, підкладки, прикладних матеріалів. Для покращення їх підготовки до запуску у виробництво і правильного використання на підприємствах створюють окремі *підготовчі цехи*. Завдання підготовчого цеху зводиться до ритмічного забезпечення якісними матеріалами розкрійного цеху, що добирають у настили.

Особливе значення має створення відповідних запасів матеріалів, що не лише гарантує безперебійну роботу підприємству, але і суттєво впливає на економне використання матеріалів. Загальний вид послідовності операцій підготовчого цеху може бути поданий у вигляді схеми, що представлена у додатку К.4. Таким чином, предметом праці в підготовчому цеху виступає рулон тканини, а об'єктом калькулювання – партія тканини, підготовлена до розкрою на основі первинного документу – карти розкрою.

Значну питому вагу в загальній трудомісткості швейних виробів займають роботи, що здійснюються у *розкрійних цехах* підприємств. Це одна із найбільш важливих ланок виробництва, робота якої визначає якість готової продукції, економію матеріалів. Від діяльності розкрійного цеху в багатьох випадках залежить виконання бізнес-плану підприємством, реалізація продукції в заданому асортименті. В загальному вигляді послідовність операцій розкрійного цеху може бути

представлена у вигляді схеми (додаток К.5). Тут заповнюють калькуляційні талони, прејскурантні ярлики, маршрутні листи, виконують інші операції.

В швейній галузі можливі два принципово різні варіанти виготовлення деталей крою, тобто два типи розкрійного виробництва, залежно від застосування безнастильного або настильного розкроювання матеріалів.

Значний вплив на кінцеві результати діяльності як розкрійного цеху, так і підприємства в цілому мають методи настилання – послідовний (кусок матеріалу настиляють в один настил) та паралельний (кусок матеріалу використовують для настилання у різні настили). Останній метод, на нашу думку, найефективніший, він сприяє кращому використанню матеріалів та впровадженню досконаліших потокових методів організації виробництва в розкрійних цехах. В умовах переходу на ринкові відносини раціональне використання сировини та матеріалів має велике значення. Тому актуальною є проблема зменшення втрат тканини та інших матеріалів у виробничому процесі, на його окремих етапах, операціях розкрійного цеху.

З розвитком НТП в галузі та можливостями застосування обладнання зарубіжних фірм виникає принципово нова схема розкроювання матеріалів у швейній галузі. В основу її покладено комплексний підхід до автоматизації розкрійного виробництва, коли одночасно з автоматизацією проектних робіт запроваджується автоматизований розкрійно-настильний комплекс (АРНК). Він працює без попереднього нанесення контурів лекал в умовах автоматичного настилання та отримання деталей крою в результаті автоматичного розкроювання спеціальною ріжучою голівкою з діалого-цифровим управлінням.

Необхідно відмітити й те, що традиційна вітчизняна технологія розкроювання та нормування матеріалів відрізняється від зарубіжної тим, що на першій стадії впровадження автоматизованого розкроювання дещо знижується ефективність використання матеріалів, оскільки діапазон ширини матеріалів, що підлягають обробці, досить великий, а якість їх низька. Вдосконалити цей процес, як ми вважаємо, можна пристосовуючи засоби автоматизації до вимог конкретного виробництва.

У зв'язку з тим, що швейна галузь характеризується високим рівнем матеріалоємкості продукції, а найбільша частина виробничих витрат матеріалів має місце на етапі підготовки та розкрою, то саме тут слід обирати найбільш результативні варіанти використання матеріалів та здійснення технологічних операцій. Структуру резервів зниження матеріалоємності продукції в галузі було сформовано на основі досліджень УкрНДШПту (табл.1.5).

СТРУКТУРА РЕЗЕРВІВ ЗНИЖЕННЯ
МАТЕРІАЛОЄМНОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ШВЕЙНІЙ ГАЛУЗІ

Складові елементи резервів при використанні матеріалів	Зниження втрат, %	Питома вага у загальній кількості, %
Площа лекал	1,2	36,4
Міжлекальні витрати	1,1	33,3
в тому числі завдяки:		
- підбір тканини раціональної ширини	0,4	12,1
- збільшення кількості комплектів лекал у розкладці	0,4	12,1
- оптимальному розташуванню лекал у розкладці	0,3	9,1
Витрати довжини настилу	0,6	18,2
в тому числі завдяки:		
- підвищення якості матеріалів та використання кусків раціональної довжини	0,3	9,1
- збільшення довжини настилів	0,1	3,0
- використання секційних, ступінчатих настилів	0,2	6,1
Витрати ширини настилу	0,4	12,1
в тому числі завдяки:		
- комплектації настилу кусками однакової ширини	0,1	3,0
- врахування різної ширини матеріалів при розкроюванні	0,3	9,1
Разом	3,3	100

Об'єктом обліку у розкрійному цеху, згідно технологічного процесу, виступає скомплектований крій, що передається у швейні цехи для подальшої обробки. З точки зору обліку специфічною та важливою особливістю швейного виробництва виступає поняття комплектності. Тканина розкроюється комплектно. Крій, починаючи з поступлення на зберігання у розкрійному цеху та закінчуючи здачею у швейні цехи, повинен бути комплектним. Це означає забезпечення цих цехів, окрім основних матеріалів, фурнітурою та хутряними приборами. Комплектність різко скорочує кількість об'єктів обліку витрат та полегшує облік у цілому. І навпаки, недодержання комплектності дезорганізовує виробничий процес та утруднює облік. Так, наприклад, замість одного показника кількості комплектних виробів необхідно окремо обліковувати кількість тканини верху, кількість підкладки тощо.

Швейні цехи призначені для пошиття виробів та кінцевих опоряджувальних операцій. Інколи у цьому ж цеху проводиться пакування готових швейних виробів і передача їх на склад готової

продукції.

Завданням швейного цеху є забезпечення розміщення, з'єднання деталей у відповідності з технічними умовами при найменших матеріальних та трудових витратах. Робота швейних цехів суттєво впливає на техніко-економічні показники роботи підприємств, а саме на трудомісткість та собівартість.

При наявності у швейних цехах окремих дільниць – підготовчої та монтажної – встановлюються два об'єкти обліку: виготовлений вузол виробу та повністю зшитий виріб.

Заключним етапом швейного виробництва є кінцева обробка виробів. Хоча такий процес у загальній технологічній схемі займає невисоку питому вагу, значення його досить велике. Воно виражається в тому, що ці процеси безпосередньо впливають на якість готових виробів і забезпечують їх товарний вигляд. Прикладом загальної схеми організації обробки жіночих костюмів служить додаток К.6. Ці процеси на підприємствах можуть здійснюватись безпосередньо в швейних цехах з виділенням їх у секції обробки виробів, виготовлених в тому ж цеху чи потоці. Таким чином, об'єктом обліку в опоряджувальному цеху виступає готовий маркований виріб підготовлений до здачі на склад чи до відправки споживачам.

Окрім основних цехів, у складі швейних підприємств виділяють й інші, до яких відносяться допоміжні, підсобні, побічні, обслуговуючі.

Для здійснення неперервного основного виробничого процесу необхідні різного роду допоміжні роботи з обслуговування виробництва: регулярний догляд за обладнанням і його ремонт, відновлення і виготовлення пристроїв та інструментів, забезпечення робочих місць усіма видами енергії і т.д.

До складу допоміжного виробництва та обслуговуючого господарства на швейних підприємствах включають ремонтно-механічний і енергетичний цехи, а також складське господарство. Окрім цих відокремлених виробничих підрозділів, допоміжні робітники є і в цехах основного виробництва (до них відносяться ремонтники-впорядкувальники, слюсарі, електрики, цехові контролери якості робіт та ін.).

Основним завданням ремонтних служб швейного підприємства є попередження передчасного зносу деталей обладнання, своєчасний ремонт та забезпечення робочої готовності парку устаткування. Це досягається правильною експлуатацією, кваліфікованим міжремонтним обслуговуванням і профілактичним плановим ремонтом обладнання. На обсяг робіт ремонтних цехів складається кошторис витрат. Об'єктами обліку і калькулювання виступають окремі разові

або постійно діючі (річні) виробничі замовлення. Визначення фактичної виробничої собівартості виконаних робіт проводиться тільки за замовленням, повністю виконаним у звітному місяці. Фактичні витрати на річні замовлення списуються щомісяця на виробництво незалежно від строку їх закінчення згідно з напрямом і призначенням виконаних робіт. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у механічних, ремонтних цехах здійснюється за позамовним методом.

В інструментальних цехах швейних підприємств виготовляється спеціальне технологічне оснащення (спеціальний різальний та вимірвальний інструмент, спеціальні пристосування, штампи, прес-форми, моделі). В окремих випадках у цих цехах виготовляється і звичайний інструмент.

Облік витрат в інструментальних цехах здійснюється: на спеціальне оснащення – за позамовним методом, на звичайний інструмент – за нормативним.

Витрати інструментального цеху на виготовлення спеціального інструменту, пристосування, спецоснащення (крім тих, що підлягають амортизації) щомісяця повністю переносяться на рахунок «Виробництво» (в розрізі основних замовлень, для яких призначається оснащення). Облік інструментів та спецоснащення ведеться за виробничою собівартістю.

До складу енергетичного господарства швейного підприємства входять електроремонтні служби, котельня тощо, які виконують ряд функцій. Собівартість різних видів енергії калькулюється з урахуванням виробничих особливостей:

- поєднання у виробничій діяльності окремих цехів переробки і розподілу одержаної від сторонніх підприємств і організацій придбаної енергії;
- утримання та експлуатація енергетичними цехами поряд з виробленням енергії відповідних комунікацій (мереж), з допомогою яких той чи інший вид енергії надходить до фабричних споживачів.

Під час планування і обліку собівартості різних видів енергії до кошторисів енергетичних цехів включається вартість придбаної енергії, а також витрати на її переробку. Виходячи із загальної суми всіх витрат визначається єдина собівартість даного виду енергії. Продукція цього господарства щомісяця повністю розподіляється між споживачами, і на кінець звітного періоду ці цехи не мають незавершеного виробництва. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в цих цехах здійснюється за однопередільним методом.

Склад готової продукції на швейному підприємстві призначений для зберігання виробів до

відправки їх споживачу. Головною метою даного господарства виступає організація прийому, зберігання та обліку усіх матеріальних цінностей. Для забезпечення безперебійної роботи швейного підприємства створюються запаси матеріалів, палива і т.д.

Використання засобів механізації для транспортування і зберігання на них виробів дозволяє в значній мірі механізувати трудомісткі складські операції. Оптимальним варіантом комплексної механізації вважається той варіант, який забезпечує максимальне використання обсягу приміщення складу при високому ступені механізації трудомістких процесів, найменшій вартості переміщення та зберігання одиниці продукції на складі, а також найменший строк окупності капіталовкладень.

Для виконання робіт з переміщення, навантаження та розвантаження тканин, крою, готової продукції, палива служить транспортне господарство (цех) підприємства. Його завданням є забезпечення збереження та якості вантажу; характер останнього визначає вибір транспортних засобів, спосіб транспортування, швидкість перевезення, порядок зберігання і т.д.

Облік і калькулювання собівартості робіт та послуг транспортних цехів здійснюється для кожного виду транспорту окремо. Облік витрат транспортних цехів здійснюється на основі фактичних даних використання транспортних машин, розподілу робочого часу цих машин між цехами-споживачами, а також діючих норм матеріальних, трудових і грошових витрат. Собівартість одиниці робіт та послуг визначається шляхом ділення усіх витрат у звітному місяці на утримання та експлуатацію рухомого складу підприємства (для кожного виду транспорту) на кількість тонно-кілометрів перевезеного вантажу або кількість відпрацьованих машино-годин.

В підсобному цеху виготовляють різноманітні пристойі, тару, лекала, фурнітуру, наносять клей на тканину та розрізають її на частини (для одержання кромки) і т.д. Частина швейних підприємств сама виробляє цю продукцію, а частина одержує її від інших підприємств, що спеціалізуються на такому випуску. В побічному цеху створюють продукцію із матеріалів, що не знаходять використання в основному виробництві (продукція ширвжитку).

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними господарствами для інших цехів свого підприємства, визначається виходячи з фактичної суми прямих витрат та загальновиробничих витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконуються цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих витрат.

Продукція і послуги внутрішньофабричного характеру, що виконуються цехами допоміжного виробництва для основних та інших допоміжних цехів, а також загальнофабричних служб, відносяться на цехи і служби-споживачі: в плані – за плановою і в поточному обліку – за

фактичною виробничою собівартістю [108,с.68].

Собівартість продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, якщо вони повністю використовуються для власних потреб, окремо не калькуюються, а витрати на їх виробництво (на матеріали, заробітну плату та на соціальне страхування) включаються до загальновиробничих (цехових) витрат.

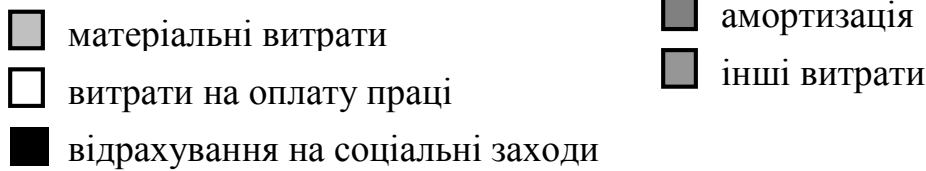
Вивчення технологічного процесу у дослідній галузі показує, що не усі цехи швейного виробництва в однаковій мірі впливають на процес формування собівартості продукції. Витрати матеріалів в основному формуються при розкрійному виробництві; саме тут визначається фактична кількість тканини, що становить основу виробу, і відходів, які утворюються при розкроюванні тканини.

Формування витрат виробництва пов'язане із здійсненням різноманітних процесів, в результаті яких стає можливим одержання готового продукту. Дослідження цих процесів є вихідною точкою і визначальним моментом у справі побудови облікових моделей, які є адекватними щодо реальної структури виробничих витрат.

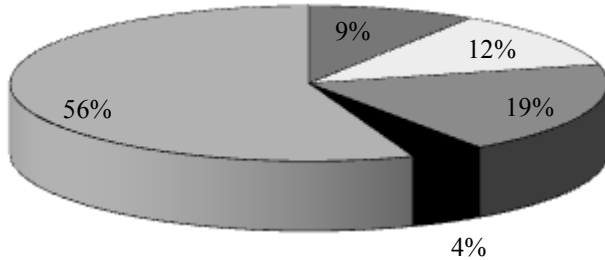
Собівартість швейної продукції зберігає своє значення як найбільш важливий показник ефективності виробництва, якщо в ній відображаються не лише кінцеві витрати виробництва, але і витрати у кожен момент часу. Тільки за таких умов створюється стійка основа для правильного планування та оперативного управління процесом формування витрат швейного виробництва з мінімальними витратами та ресурсами виробництва для кращого задоволення попиту споживачів на товари легкої промисловості. Цього можна досягти якщо методика планування та обліку собівартості, а також оцінка її виконання будуть враховувати основні особливості формування витрат виробництва при виготовленні швейної продукції.

Отже, формування витрат на продукцію даної галузі характеризується:

➤ *Високою питомою вагою матеріальних витрат у собівартості продукції.* У витратах на виробництво товарів швейної галузі основну частку складає вартість матеріалів. Їх доля характеризується даними відображеними на рис.1.8. Значну питому вагу у собівартості продукції займають матеріальні витрати як за окремими видами швейних виробів, так і в середині асортименту (табл.1.6).



легка промисловість



швейна галузь

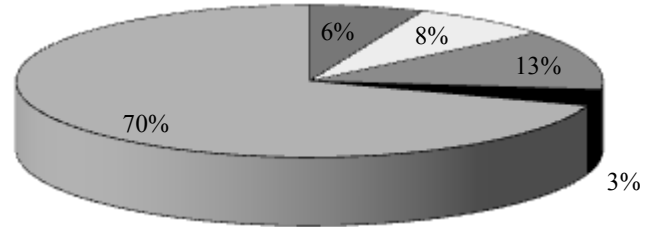


Рис.1.8. Структура собівартості продукції легкої промисловості та продукції швейної підгалузі.

Таблиця 1.6

Структура собівартості окремих видів швейних виробів та всередині асортименту, % *

Виріб/ пальто ошіноче	Всього витрат на вироб- ництво	в тому числі				
		Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахуван- ня на соц. заходи	Амортизація	Інші операційні витрати
T-374	100,0	67,17	7,69	2,84	7,25	15,05
T-370	100,0	64,86	8,27	3,06	6,89	16,92
T-377	100,0	63,71	9,63	3,56	7,96	15,14

* тут і далі (якщо не зазначено інше) інформація одержана на основі даних вибіркового дослідження з планової калькуляції, карти обліку виробництва та калькуляційної відомості ВАТ «Галія» м. Тернопіль.

Вартість матеріальних витрат складається в свою чергу із різноманітних видів витрат на сировину та матеріали. З розвитком технічного прогресу та виробничих сил номенклатура сировини та матеріалів стає все більш широкою, а кожен із видів останніх одержує все більш вузьке та ціленаправлене призначення. В структурі матеріальних витрат на продукцію швейної галузі України найбільшу питому вагу займають тканини верху – 74,5%. Інші види таких витрат розподіляються таким чином: тканина підкладки – 8,6%, тканина прикладу – 2,7% фурнітура – 3,4%, оздоблювальні матеріали – 0,2%, хутряні прибори – 7,6%, інші матеріали – 3,0% *.

По-різному складається і вартість матеріальних витрат за окремими видами швейних виробів (табл.1.7). Високу питому вагу тканини верху займають і в складі витрат окремих видів швейної продукції (табл.1.8).

Таблиця 1.7

Структура матеріальних витрат окремих видів швейних виробів, % *

Тканина підкладки	Всього матеріальних витрат	в тому числі						
		Тканина верху	Тканина підкладки	Тканина прикладу	Фурнітура	Матеріали оздоби	Хутрові прибори	Інші матеріали
T-370	100,0	75,04	3,35	2,09	2,69	2,12	13,82	0,89
T-374	100,0	85,06	4,84	3,05	3,85	1,76	–	1,44
T-377	100,0	82,43	5,98	3,77	3,04	2,51	–	2,27

Таблиця 1.8

ВИТРАТИ НА ТКАНИНУ ВЕРХУ В ЗАГАЛЬНІЙ СУМІ ВИТРАТ *

ВИРІБ	Витрати на тканину верху, %
Пальто жіноче демісезонне шерстяне	
T-370	63,04
T-374	65,55
T - 377	72,34

Таким чином, в сучасних умовах для швейних підприємств має важливе народногосподарське значення більш економне та раціональне використання матеріальних ресурсів, які займають в собівартості продукції до 70%. Загальне їх збереження, як ми вважаємо, виступає важливою умовою покращення збалансованості потреби та обсягу виробництва, а також скорочення витрат і росту ефективності виробництва.

➤ *Багатогранність та частота зміни сировини, матеріалів та цін на них.* Перелік цін артикулів тканини, видів фурнітури, хутряних приборів, матеріалів оздоби, утеплюючої прокладки, що призначені для виготовлення швейних виробів відзначається великою різноманітністю. Це спричинено особливостями споживацького попиту, внаслідок чого одні матеріали замінюються іншими, деякі вводяться знову. Тому при вирішенні питання про призначення тієї чи іншої тканини на пошиття відповідного асортименту швейних виробів необхідно враховувати специфічні вимоги, що пред'являються до даного асортименту виробів та до матеріалів.

На даний час ще не розроблені нормативи за основними показниками, що

характеризуватимуть споживчі та пошивочні властивості тканин. Дана обставина, на нашу думку, утруднює розробку науково обґрунтованої класифікації тканин за призначенням кожного артикулу. В силу цього класифікація за артикулами та за цінною тканин, призначених для виготовлення конкретного виду швейних виробів, розглянута у відповідності з існуючою побудовою прейскуранту роздрібних цін на тканини та швейні вироби.

Прейскурант роздрібних цін побудований з врахуванням ряду ціноутворюючих факторів, одним із яких є ціна тканини. Але у зв'язку з великою кількістю цін для спрощення прейскуранту тканини об'єднані у групи. Кожна з них включає в себе декілька артикулів з відповідним інтервалом коливання вартості одного погонного метра тканини при умовній ширині. Ціна 1 кв.м. тканини на виготовлення швейних виробів може коливатися за рахунок торгових, сортових, додаткових скидок. Усі ці фактори мають суттєвий вплив при формуванні матеріальних витрат при виробництві швейних виробів та можуть коливатися в собівартості продукції більше ніж на 5%.

➤ *Широкий асортимент продукції, постійне його поновлення, велика кількість норм витрачання сировини і матеріалів та різновигідність виробництва продукції.* Асортимент швейних виробів відзначається великою різноманітністю. Він охоплює усі види одягу та головних уборів для чоловіків, жінок та дітей, а також швейні вироби, що не відносяться до одягу (постільна та столова білизна, накидки, спортивний інвентар тощо). Ще більшою є множина видів швейних виробів за моделями, що виготовляються.

Необхідно відмітити, що моделі виробів не розглядаються в стандартах на готову продукцію. Внаслідок змін моди моделі виробів перебувають у безперервній зміні. Таким чином, швейні фабрики повинні постійно поновлювати асортимент моделей згідно напрямків моди. На підприємствах України протягом року випускається понад 1000 моделей з поновленням 100%.

Кожна модель продукції галузі має свою норму витрачання тканини в м². Однак ціни встановлюються не на кожну модель, а на групу моделей, що об'єднуються у одну таблицю. Технічна норма витрачання тканини одного номера таблиці змінюється в залежності від типу поверхні тканини, типу розкладки лекал, ширини тканини, шкали розмірів та ростів (табл.1.9). Вона розробляється згідно Інструкції з нормування витрачання матеріалів у масовому швейному виробництві [65].

Технічні норми витрачання тканини верху
на виготовлення моделей одного номеру таблиці

Виріб	Група одягу	Номер моделі	Базовий номер та ріст	Площа лекал	Інтервал коливань площі лекал, %	Технічна норма, м ²	Інтервал коливань, %
Пальто жіноче	06	T-370	46-170	2,66	3,01	3,43	8,75
	06	T-374	48-168	3,05			
Пальто підліткове	07	T-801	44-158	2,48	2,76	2,92	9,11
	07	T-824	46-168	3,34			

В умовах широкої номенклатури асортименту виробів та неоднакової значимості їх для задоволення попиту населення не можна не уникнути різновигідності виробництва продукції. З точки зору діючих на даний час принципів роботи підприємства найбільш вигідною є та продукція, яка забезпечує досягнення найбільших показників за обсягом реалізованої продукції в натуральному та вартісному виразі при найменших витратах праці на її виготовлення і, навпаки, найменш вигідною продукцією стає та, при збільшенні виробництва якої досягається мінімальний приріст загального обсягу виробництва та реалізації при одних і тих же витратах праці на її виготовлення. Таке поняття різновигідності виробництва продукції формалізовано показником рентабельності, що визначається на кожну модель при складанні калькуляцій.

Таким чином, розглянуті нами основні особливості формування витрат виробництва швейної галузі мають суттєвий вплив на структуру собівартості продукції. Врахування цих особливостей та визначення ступеня їх впливу на формування показника витрат виробництва для кожного планового періоду є об'єктивною потребою та необхідною умовою ефективного використання усіх ресурсів виробництва з метою більш повного задоволення попиту населення на товари швейної галузі.

Усі вищезазвані особливості швейної галузі повинні братися до уваги під час організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Адже саме від ступеня їх використання залежить якість та достовірність сформованої в бухгалтерії інформації щодо собівартості окремих виробів. Це, в свою чергу, дасть можливість, завдяки виробництву найбільш рентабельних видів продукції, стабілізувати фінансовий стан та платоспроможність швейних підприємств, підвищити

загальну рентабельність продукції, зменшити рівень витрат виробництва на одиницю готової продукції і, як кінцевий результат, модернізувати та інтенсифікувати виробництво, нарощувати обсяги виготовлення швейних виробів.

Ми вважаємо, що побудова внутрішньогосподарського обліку витрат у відповідності до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність та відповідальність конкретних осіб з результатами роботи усього підприємства.

Таким чином, внутрішньогосподарський облік витрат виробництва швейного підприємства виступає невіддільною частиною від особливостей його організації, технології та системи ціноутворення. Вказані вище особливості на даний час не знаходять повного відображення в обліку. Тому розробка пропозицій щодо їх використання є актуальним завданням, яке ми намагатимемося вирішити у наступних розділах даного наукового дослідження.

обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Адже саме від ступеня їх використання залежить якість та достовірність сформованої в бухгалтерії інформації щодо собівартості окремих виробів. Це, в свою чергу, дасть можливість, завдяки виробництву найбільш рентабельних видів продукції, стабілізувати фінансовий стан та платоспроможність швейних підприємств, підвищити загальну рентабельність продукції, зменшити рівень витрат виробництва на одиницю готової продукції і, як кінцевий результат, модернізувати та інтенсифікувати виробництво, нарощувати обсяги виготовлення швейних виробів.

Ми вважаємо, що побудова внутрішньогосподарського обліку витрат у відповідності до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність та відповідальність конкретних осіб з результатами роботи усього підприємства.

Таким чином, внутрішньогосподарський облік витрат виробництва швейного підприємства виступає невіддільною частиною від особливостей його організації, технології та системи ціноутворення. Вказані вище особливості на даний час не знаходять повного відображення в обліку. Тому розробка пропозицій щодо їх використання є актуальним завданням, яке ми намагатимемося вирішити у наступних розділах даного наукового дослідження.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

На основі вищевикладеного матеріалу зроблено такі висновки.

1. Зміна економічної системи, що спричинила в Україні нові умови господарювання, вимагає переосмислення теоретичних та методичних підходів до бухгалтерського обліку і, передусім, до обліку витрат. Необхідність адаптації обліку витрат виробництва до сучасних умов господарської діяльності зумовила потребу в уточненні економічної сутності понять «витрати виробництва» та «собівартість».

Витрати виробництва – це виправдані умовами процесу виробництва і спрямовані на створення корисних цінностей чи надання послуг сукупні витрати за певний період. При цьому поняття «витрати виробництва» використовують стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей.

Собівартість виражається витратами виробництва, відокремленою частиною вартості, яка повинна знову повернутися на підприємство для продовження процесу виробництва в нормальному вигляді. Важливим є висновок, що собівартість не частина витрат виробництва, а форма цих витрат. Собівартість продукції за величиною рівна грошовим витратам підприємства на виплату заробітної плати, на спожиті засоби виробництва та інші потреби. Але самі ці витрати не є собівартістю, вони – еквівалентні їй, лише кількісно рівні з нею, вони виникають у процесі виробництва, в той час коли собівартість – його результат.

Узагальнюючи теоретичні аспекти трактування категорії «витрати виробництва» та її місця в механізмі ринкової економіки, визначено функції виробничих витрат, які проглядаються через призму завдань, що виконують вони у практиці господарювання.

2. Проаналізувавши множину трактувань щодо класифікації витрат виробництва вітчизняними та зарубіжними науковцями, врахувавши досвід підприємств швейної галузі:

- визначено класифікаційні блоки в залежності від мети та функцій управління (для планування, нормування та прийняття рішень; для потреб обліку та калькулювання; для оцінки запасів та визначення фінансових результатів; для контролю та регулювання);
- складено класифікацію витрат швейного виробництва залежно від різних умов, факторів та цілей, що впливають на неї.

3. Рационально побудована система обліку витрат підприємства перебуває у прямій залежності від організаційно-технологічної специфіки виробництва. Узагальнюючи його особливості, розглянуто вплив технології, структури та методів організації виробничого процесу на облік виробничих витрат. Виявлено, що значною мірою формування собівартості продукції визначають методи організації виробничих процесів – цеховий (функціональний) та потоковий (предметний). Проаналізувавши завдання та функції виробничих підрозділів (цехів) основного та допоміжних виробництв, визначено для кожного з них об'єкти обліку. Охарактеризовано основні особливості формування витрат на виготовлення продукції швейної галузі (висока питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції; багатогранність та частота зміни сировини, матеріалів, цін на них; широкий асортимент продукції, постійне його поновлення; значна кількість норм витрачання матеріалів тощо).

РОЗДІЛ II
СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ
ВИТРАТ НА ШВЕЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ
2.1. Характеристика прямих матеріальних витрат швейного виробництва
та напрямки покращення їх обліку

Для ефективного управління промисловим підприємством необхідно мати інформацію про витрати на здійснення тих чи інших видів діяльності, а в середині їх – про витрати на виробництво і реалізацію окремих продуктів (робіт, послуг). Можна навести доволі об'ємний перелік завдань, які підприємству слід вирішувати з тією чи іншою періодичністю. Серед них: встановлення нижнього рівня ціни на продукцію, що виготовляється; обґрунтування зміни асортименту (зняття з виробництва одних видів продукції, освоєння випуску нових тощо); оцінка заходів щодо вдосконалення технології та організації виробництва та ін. Спільним для усіх цих завдань є те, що ухвалення відповідного управлінського рішення можливе лише за наявності інформації, яка акумулюється у понятті собівартості продукції.

Формування собівартості окремих продуктів виробництва належить до сфери внутрішньогосподарського обліку. Його методика в окремих галузях промисловості залежить від типу та характеру виробництва, особливостей його організації та технології, складності продукції, її асортименту, а також структури управління. Таким чином, ми підтримуємо думку Ф.С.Гаріфуліної про те, що саме ці фактори визначають розбіжності в документованому оформленні витрат, групуванні та систематизації первинних документів, складі виробничих витрат, у виборі калькуляційних об'єктів, методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції [33,с.32]. Тому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємствам надана самостійність у частині розробки систем та форм внутрішньогосподарського обліку, звітності й контролю господарських операцій [55]. Однак, самостійність суб'єктів господарювання у частині організації обліку обмежено лише вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, яким ця система управління не повинна суперечити.

Отже, побудова обліку витрат швейного виробництва здійснюється згідно Типових положень [171], П(С)БО [135-138], Методичних рекомендацій № 47 [108] та галузевих інструкцій [66] відповідно до особливостей технології та організації виробництва. Передусім зазначимо, що

формально Типове положення, затверджене Кабінетом Міністрів України, стоїть у законодавчій ієрархії вище, ніж П(С)БО, які затверджуються Міністерством фінансів України. Нині це єдиний нормативний акт, що регламентує питання організації внутрішньогосподарського обліку, але користуватися ним слід тільки у частині, що не суперечить національним стандартам. Такий висновок ми робимо виходячи з того, що стандарти охоплюють більшу частину обліку, тоді як Типове положення регламентує лише одну з підсистем – облік витрат, які належать до операційної діяльності. Отже, неможливо визначити чіткий порядок організації такого обліку на кожному підприємстві, проте можна визначити фактори, які впливають на його побудову, та деякі загальні принципи його організації для управлінських потреб.

Виходячи із вищевикладеного, розглянемо систему внутрішньогосподарського обліку витрат швейного виробництва.

Виробнича собівартість швейної продукції складається із прямих витрат й частини загальновиробничих витрат (змінних та розподілених постійних) (див. дод. Б). У цьому підрозділі нашого дослідження розглянемо облік прямих матеріальних витрат.

Різноманітність форм власності в умовах ринку, розширення прав підприємств в управлінні економікою, галузеві особливості виробництва вимагають багатоваріантних підходів при вирішенні конкретних питань методики та ведення обліку прямих матеріальних витрат. Особливо це важливо для підприємств швейної промисловості, де у складі собівартості матеріальні витрати складають понад 50% (див.рис.1.8).

Однак самостійність підприємств у виборі та втіленні окремих елементів облікової політики, на нашу думку, необхідно поєднувати із суворим додержанням єдиних принципів формування фактичних виробничих запасів та визначення величини матеріальних витрат; оцінки матеріальних цінностей на рахунках синтетичного обліку, а також бухгалтерських балансах; визначення та відображення в обліку ПДВ і т.д. Від цього в значній мірі залежить реальність звітних показників собівартості, балансового та оподаткованого прибутку, розрахунків з бюджетом, а також балансових даних про майно підприємства.

Досліджуючи швейні підприємства легкої промисловості, ми виявили, що бухгалтерський облік витрачання та використання матеріалів ще не відповідає вимогам управління та підвищення ефективності виробництва. На даних підприємствах використовуються різні варіанти обліку матеріальних витрат. Тому, ми вважаємо, що подальшому його вдосконаленню повинна надаватися значна увага.

Організаційні проблеми обліку прямих матеріальних витрат у швейному виробництві залежать від багатьох факторів, найбільш важливими з яких, на нашу думку, є: кількість найменувань та сорторозмірів матеріалів, що використовуються, кількість назв та типорозмірів деталей, вузлів та виробів, що виготовляються, а також їх складність; кількість цехів та виробничих дільниць, в яких проходить обробка матеріалів; характер організації виробництва; кількість змін. Окрім того, велике значення має тип виробництва, методи обліку та калькулювання, організація складського господарства, порядок видачі матеріалів на склади та на робочі місця, порядок підрахунку залишків незавершеного виробництва тощо. Тому облік витрачання матеріалів не може бути однаково організованим на усіх підприємствах швейної галузі і навіть в середині одного і того ж підприємства.

Підтримуючи думку проф. В. О. Ластовецького, вважаємо, що групування та облік прямих матеріальних витрат необхідно здійснювати виходячи із особливостей їх виробничого споживання, що зумовлені ступенем готовності тих чи інших видів та груп матеріальних ресурсів до витрачання у виробничому процесі [89,с.66].

Виробничий процес швейної галузі використовує велику кількість матеріалів. Вихідним моментом побудови їх обліку виступають питання галузевої класифікації та найбільш прийнятної оцінки витрачання матеріалів у виробництво. Від визначеності у цих поняттях у великій мірі залежить можливість здійснення інформаційної, оціночної та управлінської функцій обліку.

Ми погоджуємося із думкою проф. В. В. Сопка, який наголошує, що класифікація матеріалів повинна здійснюватись за двома напрямками: економічним та технічним [156,с.228]. В основу першого покладено значення матеріалів для процесу виробництва. Одні формують речовинну основу (субстанцію) майбутнього виробу, інші беруть участь у процесі виробництва, або надаючи виробам відповідних властивостей, або сприяючи виробничому процесу.

Прямі матеріальні витрати у собівартості продукції виступають найважливішою частиною виробничих витрат, утворюючи основу швейних виробів. Матеріали, що використовуються у швейному виробництві, виконують різноманітні функції і в залежності від цього поділяються на групи:

➤ *основні матеріали* – тканина верху, підкладки, прикладу, включаючи ваговий та мірний лоскут, тобто залишки тканини, що залишаються при настиланні, довжиною більше 15 см у шерстяних тканинах і більше 10 см у інших; фурнітура – нитки, гудзики, пряжки, гачки, «блискавки» та інше; матеріали оздоби – мереживо, аплікації, стрічки, китиці; хутряні прибори із штучного та

натурального хутра; марля та інші матеріали;

- *допоміжні матеріали* – сантиметрові стрічки, крейда, шпильки, картон для лекал, голки, інші матеріали;
- *тара (тарні матеріали)* – коробки, папір, целофан, ін;
- *відходи власного виробництва* – міжлекальні втрати, втрати ширини настилу, кінцеві залишки довжиною до 15 см для шерстяних і до 10 см для усіх інших тканин, обрізки від підрізки в швейних цехах, зриви ниток тощо.

Для правильного планування потреби в матеріалах, раціональної організації їх обліку й контролю за використанням у виробництві окрім вищезазначеної необхідно проводити і класифікацію за технічними ознаками. Згідно останньої матеріали поділяють на групи та підгрупи за найменуваннями, типами, артикулами, сортами, розмірами тощо. Така класифікація відображається у розроблювальних на підприємствах номенклатурах систематизованого переліку матеріалів. Тут тканини деталізуються на: шерстяні та напівшерстяні; бавовняні; шовкові та напівшовкові (з натурального та штучного шовку); лляні; інші. Тканини у кожній з названих підгруп поділяються за найменуваннями і артикулами. В свою чергу, за ознакою мірності, кожна з названих позицій розкладається на повнометражні тканини, включаючи раціональні залишки; мірний та ваговий лоскут. Поділ тканин за даною ознакою ґрунтується на довжині одержаних в процесі розкрою залишків.

В залежності від можливості використання залишків їх поділяють на раціональні та нераціональні. До перших відносяться залишки, довжина яких не менше довжини мінімального за розміром виробу. В бухгалтерському обліку вони відображаються як повнометражні тканини. Інші залишки є нераціональними і в залежності від довжини їх класифікують як мірний та ваговий лоскут.

Фурнітуру розгруповують за найменуваннями, розмірами та за іншими ознаками; нитки – бавовняні, шовкові; гудзики – за діаметром і т.д. Хутряні прибори та коміри поділяються за найменуванням хутра, розмірами, моделями.

У групі утеплюючих матеріалів виділяють такі підгрупи: ватин, марля, синтепон. Кожне з найменувань поділяється за артикулами. Аналогічним чином проводять деталізацію інших груп матеріалів.

Найбільш важливою, як ми вважаємо, передумовою організації обліку прямих матеріальних витрат виступає правильна їх оцінка в синтетичному і аналітичному обліку. Вартість матеріальних

ресурсів формується виходячи із їх собівартості, що складається, згідно п.9 П(С)БО 9, з ціни придбання згідно з договором (без ПДВ); суми ввізного мита; непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; комісійних винагород, що виплачуються постачальницьким та зовнішньоекономічним організаціям; плати за транспортування, зберігання, які здійснюють сторонні організації; інших витрат, що пов'язані із доведенням матеріальних запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях тощо [137].

В умовах суттєвих коливань ринкових цін на основні матеріали і росту транспортно-заготівельних витрат на швейних підприємствах виникають відповідні труднощі при розробці системи внутрішніх облікових цін на матеріали. Вихідною базою для встановлення більш-менш стійкої системи їх побудови можуть служити різноманітні способи оцінки матеріальних запасів.

На актуальність даної проблеми наголошують вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти. Література відповідного профілю відображає декілька видів оцінки прямих матеріальних витрат [19,с.13; 22,с.246; 146,с.49]. Так, проф. В. В. Сопко зауважує, що обліковими цінами можуть бути планово-розрахункові, бізнес-планові (іноді застосовують договірні), тобто вибір методу оцінки залежить від умов, в яких працює підприємство [156,с.230, с.307]; проф. В. Ф. Палій віддає перевагу оцінці за фактичною заготівельною собівартістю, за закупівельними, обліковими цінами, а також за цінами згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [129,с.4]. Як відзначає проф. Я. В. Мех, матеріали в синтетичному обліку та балансі показуються згідно фактичної собівартості їх придбання [110,с.83]; такі автори, як А. Л. Степанюк, С. С. Петренко надають перевагу обліковим цінам [165,с.66]. Вибір варіанту оцінки матеріальних цінностей, головним чином, на нашу думку, обумовлюється галузевою специфікою. Сьогодні оцінка має велике значення, оскільки від неї залежить раціональна організація обліку придбання та використання матеріалів; оцінка запасів впливає як на валюту балансу, так і на собівартість виготовленої продукції і, як наслідок, на визначення фінансового результату діяльності.

Опрацювання літературних джерел вітчизняних та зарубіжних науковців [47,с.193; 73,с.174; 74,с.34; 79,с.23; 123,с.112; 132,с.98-101 та ін.] свідчить, що ринкові відносини обумовлюють необхідність використання у практичній діяльності вітчизняних підприємств таких методів оцінки матеріальних цінностей, які застосовуються у міжнародній практиці бухгалтерського обліку, з різним економічним ефектом. А саме: методи ЛІФО, ФІФО, НІФО, ідентифікації, система середньозважених цін, ціна останньої купівлі, ціна заміщення, оцінка за трансфертною ціною.

Сьогодні Національні стандарти обліку, а саме П(С)БО 9 «Запаси» пунктом 16

регламентують методикую визначення оцінки запасів при їх відпуску у виробництво за одним із нищеназваних методів [137].

Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів – така оцінка проводиться для запасів, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також для тих запасів, що не замінюють одне одного (наприклад, дорогих матеріальних цінностей). Цей метод передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею запасів і це є його перевагою, причому кожна одиниця товару повинна бути забезпечена ідентифікаційним документом із серійним номером. В результаті використання такого методу однакові активи обліковуються у запасах за різною вартістю. Це, на нашу думку, у масовому виробництві не завжди зручно. Однак, в залежності від того, який товар (чи інший актив) куплено (використано), може корегуватись прибуток, що є іншою перевагою методу. Проте на практиці можливість застосування цього методу обмежена з причини різноманітної номенклатури та великої кількості однакових запасів, хоча саме його використовує ряд досліджуваних нами підприємств (ВАТ «Галія» м. Тернопіль, ЗАТ КППФ «Кремтекс» м. Кременчук Полтавської обл., фірма «Геліос» м. Єнакієво Донецької обл.). Це єдиний метод, при якому відображуваний у бухгалтерському обліку вартісний потік повністю відповідає фізичному потоку облікованих матеріальних цінностей. Ми вважаємо, що перевагою методу ідентифікованої собівартості є й те, що він забезпечує найбільш точне втілення в життя одного із ключових принципів обліку – принципу відповідності списаних на собівартість витрат та одержаних в результаті цього доходів.

Вартість матеріальних цінностей на кінець періоду, визначена згідно методу *середньозваженої вартості*, враховує усі ціни, за якими були придбані матеріали протягом звітного періоду. Застосування такого методу полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів. Окрім того, слід відмітити, що собівартість, розрахована цим методом, буде залежати від купівлі запасів за вищою ціною в кінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих запасів (куплених в кінці місяця) у загальній сумі середньозважена ціна одиниці буде вища, а, відповідно, і собівартість проданих запасів збільшиться (що буде сприяти зниженню прибутку і податку на прибуток).

Таким чином, перевагою методу середньозваженої вартості, на нашу думку, є можливість відповідного «згладжування» показника собівартості реалізованої продукції в тих випадках, коли мають місце коливання покупних цін, а також відсутня необхідність обліку закупівельних цін за партіями на реалізовані товари.

Метод оцінки матеріальних витрат *ФІФО* (за собівартістю запасів *перших за часом надходжень*) ґрунтується на припущенні, що матеріали використовуються у тій же послідовності, у якій вони надходили на підприємство (тобто у порядку відображення у бухгалтерському обліку). Собівартість матеріалів, що є у наявності на кінець періоду, відноситься до останнього придбання, а собівартість реалізованої продукції – до попередньої закупки (придбання) матеріалів. Даний метод застосовується на будь-яких підприємствах незалежно від реального фізичного переміщення матеріалів, тому що враховується рух вартості, а не рух матеріалів. Серед досліджуваних підприємств такий метод використовують ВАТ «Галант», Українсько-Бельгійське СП «УКОН» м. Броди Львівської обл.

Ефект від використання методу *ФІФО* виявляється в тому, що матеріальні запаси на кінець періоду оцінюються згідно цін останніх закупок, а в собівартості реалізованої продукції використовуються ціни перших закупок матеріалів. Таким чином, оцінка запасів у балансі наближується до їх реальної вартості. В період інфляції, зростання цін (в Україні спостерігається постійне зростання вартості придбання сировини, матеріалів та інших запасів) метод *ФІФО* дає найбільш високий (із можливих) рівень чистого прибутку. Списання матеріалів, при використанні даного методу, проводиться в суворому хронологічному порядку надходження партій (в розхід на виробництво першою йде перша партія придбаних матеріалів, далі – друга і т.д.).

Ми вважаємо, що метод *FIFO* досить простий та запобігає можливості маніпулювання прибутком, а також забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Проте недоліком методу є те, що він призводить до заниження величини витрат, які списуються за цінами придбання на собівартість реалізованої продукції, а також відображення нереальних (завищених) доходів, що призводить до невиправданого збільшення прибутку. У зв'язку з цим застосування методу *FIFO* в умовах зростання цін буде сприяти збільшенню податку на прибуток. Це, зрозуміло, не вигідно для підприємства. Однак, при цьому сам прибуток і запаси, відображені у звітності, будуть вищими, що є позитивним моментом, як на нашу думку, при необхідності залучення інвестора, при намірах одержати кредит чи інших ситуаціях, коли необхідно завищити показники результату діяльності.

Метод оцінки матеріальних витрат за *цінами останніх закупок* (*ЛІФО*) ґрунтується на тій передумові, що собівартість матеріалів, що були придбані останніми, використовується для визначення вартості матеріалів, списаних в першу чергу на виробництво, а собівартість запасів на кінець періоду розраховується на основі собівартості матеріалів, що придбалися першими. Суть

методу ЛІФО полягає в тому, що матеріальні запаси оцінюються за цінами ранніх закупок, а в собівартість реалізованої продукції включається вартість останнього придбання. При цьому залишок запасів, відображений у балансі, буде обліковуватися за вартістю запасів, що надійшли раніше (ця вартість відрізнятиметься від реальної). Але прибуток буде визначено найбільш достовірно.

Переваги даного методу безпосередньо пов'язані з тим, що ціни постійно зростають. У періоди інфляції метод LIFO показує найбільшу собівартість, оскільки відображає останні ціни, що постійно зростають. Як наслідок – чим більша вартість запасів, тим менший прибуток (відповідно знижуються податки). Окрім того, якщо врахувати, що запаси повинні відображатися у балансі за найменшою вартістю: за початковою або чистою вартістю реалізації (що потребує постійних переоцінок), то застосування цього методу дозволило б, на нашу думку, уникнути таких переоцінок. Це пояснюється наступним. Запаси на кінець періоду при використанні LIFO обліковуються за вартістю запасів, що надійшли першими, а значить початкова вартість не буде перевищувати чистої вартості реалізації.

Проте, застосування зазначеного методу, на нашу думку, обмежено у зв'язку з тим, що п.29 П(С)БО 9 наголошує на необхідності розрахунку і відображення у примітках до звітності «... різниці між вартістю запасів, яка відображена на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої вартості, FIFO, чистої вартості реалізації» [137]. Зрозуміло, що здійснення таких розрахунків вимагає додаткових витрат часу та праці, до того ж розрахунки проводяться за кожним найменуванням матеріальних цінностей.

Оцінка за *нормативними затратами* полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Використання цього методу оцінки запасів при їх вибутті можливе при нормативному методі обліку витрат на виробництво. Однак, внаслідок активних інфляційних процесів, які мають місце у національній економіці, для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, ми вважаємо, що норми витрат і ціни повинні регулярно перевірятися та переглядатися у нормативній базі, що також потребує затрат часу та праці.

Оцінка за *цінами продажу* ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів.

Таким чином, вартість використаних матеріалів змінюється в залежності від методу оцінки матеріальних витрат, який використовується, що, в свою чергу, відбивається на загальних витратах

швейного підприємства та прибутку. Тому для достовірного відображення матеріальних витрат у вартості швейних виробів необхідно вибрати один із методів оцінки матеріалів, а також незмінно користуватися ним протягом, як мінімум, облікового року.

Окрім правильного вибору методу оцінки прямих матеріальних витрат, важливим елементом ціленаправленого та економного використання їх у швейній промисловості виступає документальне оформлення руху. І оскільки внутрішньогосподарський облік прямих матеріальних витрат є достатньо трудомістким процесом, правильна його побудова виступає одним із центральних питань удосконалення інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського розрахунку [53,с.31]. Отже, важливим моментом відображення в бухгалтерському обліку матеріальних ресурсів є первинне спостереження, яке здійснюється безпосередньо тим чи іншим працівником або автоматизовано за допомогою вимірних пристроїв, реєстрів виробництва.

Документооборот, як ми вважаємо, повинен бути оптимальним, тобто слід уникати зайвих ланок у русі документів, скорочувати час на виписування та оформлення їх. Удосконалення документообороту матеріалів швейного виробництва, на нашу думку, стає одним із найважливіших питань методики і організації бухгалтерського обліку, які необхідно вирішити в умовах перехідної економіки.

Основою бухгалтерського обліку виробничих витрат і контролю за витрачанням прямих матеріальних витрат виступає натуральний (кількісний) облік їх руху на складах і у виробничих підрозділах (цехах, дільницях).

Провівши дослідження документообороту ряду швейних підприємств, ми встановили, що аналітичний облік матеріалів будується за переділами (цехами) і складами, так як в кожному цеху існують свої технологічні особливості, що і зумовлюють порядок організації обліку прямих матеріальних витрат.

Облік матеріалів у підготовчому виробництві. Матеріальні цінності, що надходять на швейне підприємство, своєчасно оприбутковуються: їх приймають шляхом підрахунку кількості кусків тканини та порівняння їх характеристик (найменування, кількість, сорт, метраж тканини тощо), вказаних у *кускових ярликах, кіпних картах*, специфікаціях постачальника з супроводжувальними документами. На одержані матеріали складають *прихідний ордер* чи *накладну* типової форми. При виявленні розходжень складають *комерційний акт*, що служить основою для пред'явлення претензій постачальнику чи транспортній організації.

Безпосередньо у підготовчому виробництві проводять якісне приймання - розбраковку

одержаної тканини шляхом її вимірювання за довжиною і шириною. Дані промірювання відображаються в *паспорті куска*, в якому вказують артикул матеріалу, номер рулону, ярликову та фактичну довжину куска, встановлені при вимірюванні усі значення його ширини, виявлені дефекти та їх характеристики, умовні вирізи тощо. Один екземпляр паспорту прикріплюється до куска тканини, другий – зберігається у картотеці та використовується для розрахунку кусків тканини в настили для розкроювання. Після промірювання тканини кожному куску присвоюють порядковий номер, який також проставляється у паспорті куска.

На кожен партію одержаних тканин одного артикулу на основі паспортів кусків випикується *промірочна відомість* в трьох екземплярах: перший передається у бухгалтерію, другий – у підготовче виробництво для оперативного контролю за використанням партії тканини, третій – в юридичний відділ (якщо пред'являється претензія до постачальника). В даному документі фіксують загальний метраж партії тканини, довжину і ширину кожного куска – за ярликом і фактичну, результати промірювання тканини – надлишок чи нестача. У випадку виявлення нестачі тканини за довжиною куска для пред'явлення претензії постачальнику складається *«Акт перевірки матеріалів за кількістю»*. Виявлені в результаті розбраковки дефекти тканини та відхилення за шириною в меншу сторону оформляються *«Актом розбраковки одержаних матеріалів за якістю»*. При відпуску кожного куска тканини у виробництво в промірочній відомості робиться відмітка – дата відпуску та номер карти розкрою.

В даному випадку необхідно звернути увагу на те, що на підприємствах галузі відпуск матеріалів не завжди співпадає з виробничим споживанням. Таким чином, деякі поняття обліку використання матеріалів потребують, як ми вважаємо, певного уточнення. Необхідно чітко розрізняти такі два поняття, як «відпуск матеріалів у виробництво» і «витрачання матеріалів на виробництво». Якщо за умовами виробництва відпуск матеріальних цінностей цехам проводиться «під звіт», до цехових складів (без зазначення виробничих замовлень), відпуск зазначених цінностей розглядається не як витрати на виробництво, а як переміщення матеріальних цінностей [108,п.204,с.38].

Отже, перше поняття означає, що рух матеріалів на складах підприємства змінюється відпуском у цехи, а друге – фактичне використання матеріалів на виробництво швейних виробів. Методичні рекомендації № 47 вважають «відпуском на виробництво... фактичну видачу матеріалів у цеху за замовленнями на робочі місця і їх фактичне там витрачання (за даними внутрішньої документації щодо витрат цеху або за спеціальним матеріальним звітом)» [108,с.38]. Ми ж,

підтримуючи думку В.В.Сопка, вважаємо, що, дані первинних документів на відпуск матеріалів ще не означають їх витрачання на виробництво продукції; вони, як правило, більше на суму залишків, неврахованого браку тощо [156,с.308].

Таким чином, фактичними витратами матеріалів на виробництво вважається фактичне їх використання на виготовлену і здану за призначенням згідно із спеціальними документами продукцію. При цьому фактичні витрати повинні бути підтверджені спеціальними розрахунками і звітами, в яких ці витрати порівнюються з витратами за нормами і розшифровуються відхилення від норм із зазначенням їх причин і винуватців. Відхилення від норм (наднормативні витрати) повинні списуватись не на виробничу собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції. У зв'язку із цим, на наш погляд, діюча методика обліку та контролю використання матеріалів у виробництві потребує суттєвого доопрацювання.

У підготовчому цеху згідно виробничого завдання на випуск конкретної кількості виробів відповідної моделі, розміру, росту, технічно обґрунтованих норм витрачання тканини, виготовленого обкредування чи трафарету на настили, проводять підбір та розрахунок кількості тканини, яка необхідна для розкроювання виробів за кожною картою розкрою. Це проводять на основі паспортів тканини дослідним чи розрахунковим способом. На основі проведеного розрахунку заповнюється розрахункова картка використання тканини при розкрої.

В підготовчому цеху виписують також «*Карту на розкрій*», в якій заповнюють розділи «Завдання» і «Специфікація кусків», а також «Накладну на відпуск тканини в розкрійний цех» (у двох екземплярах). Тут же містяться дані про кількість тканини, що надходить із підготовчого цеху в розкрійний. Один екземпляр відривається і служить виправдовувальним документом відпуску тканини зі складу і передається у бухгалтерію; другий – відображає прихід тканини в розкрійний цех і використовується для обліку тканини при розкроюванні. Старший майстер підготовчого цеху після перевірки правильності виписаного завдання і вказаних норм витрачання тканини завізовує «Карту розкрою» та реєструє її в спеціальному журналі. Розрахункова карта, карта розкрою та підібрані куски тканини з паспортами передаються в розкрійний цех.

Облік матеріалів у розкрійному виробництві. Основним первинним документом для обліку та контролю за витрачанням тканини на деталі крою служить «*Карта на розкрій*», в якій відображаються дані про нормативне та фактичне витрачання тканини на фактичний крій деталей. Вона використовується для оформлення відпуску тканини для потреб даного цеху, для обліку фактичного витрачання тканини на розкрій швейних виробів, для обліку повернутого вагового та

мірного лоскуту за категоріями на склад, визначення результатів крою, обліку виробітку робітників розкрійного цеху, здачі крою в комірку крою або у швейний цех. Отож, карта крою є багатоцільовим документом, що має складну форму і складається із двох розділів та додатків. Ми переконалися, що її будова і зміст дозволяє прослідкувати за правильністю застосування норм витрачання, виконання завдання з розкрою деталей, додержання норм використання тканини та нарахування заробітної плати робочим розкрійного цеху.

Перший розділ «Завдання», що заповнюється у підготовчому виробництві, містить нормативну інформацію про потреби тканини на виконання виробничого завдання за моделями, розмірами, ростами. Розділ «Виконання завдання» має відомості про фактичне виконання завдання в розкрійному цеху та про результати розкрою; заповнюється в цьому ж цеху після виконання розкрою тканини. «Накладна на здачу крою в комірку (кладову)», що вмонтована у «Карту на розкрій» відображає кількість переданого крою виробів відповідного артикулу в швейний цех; заповнюється в розкрійному цеху після сортування одержаних після розкрою залишків тканини за розмірами та категоріями.

На зворотній стороні «Карти на розкрій» розміщені розділи:

- «Виробіток робочих до карти розкрою», який містить інформацію про виробіток робітників розкрійного цеху за табельними номерами і виконаними операціями;
- «Специфікація кусків тканини», який включає інформацію, що характеризує куски тканини, підібрані для розкрою (номер куска, його ширина та довжина).

В процесі розкрою та виробництва моделей можуть бути допущені різного роду відхилення, які впливають на величину матеріальних та трудових витрат. Провівши дослідження аналізованих підприємств, ми вважаємо, що на перерозхід тканини можуть впливати такі фактори:

- використання тканини різної ширини в одному настилі, в результаті чого разом з кромкою зрізається і частина тканини а довжиною усього настилу;
- розкрій одиночного настилу тканини поверх встановленої кількості, в результаті чого тканини розрізають на короткі полотна, що призводить до надмірних її втрат на кінцях настилу. Розкрій тканини при комбінованій розкладці лекал, на нашу думку, більш економічний, ніж розкрій одиночних настилів. Економія досягається завдяки використанню більшої площі тканини і застосуванні різних варіантів розміщення лекал;
- недостатній натяг полотна під час настилання тканини на столи, в результаті чого верхнє полотнище стає коротшим за увесь настил і не може бути розкроєне на деталі заданого розміру

та росту;

- пошкодження окремих деталей крою, що потребує додаткової видачі тканини для викроювання деталей на заміну зіпсованих;
- розхід більш дорогих тканин підкладки в межах однієї групи (наприклад, шовкових). Ціни на ці тканини в межах однієї групи різні в залежності від ширини тканини. В план закладається одна середньозважена ціна виходячи із витрачання тканини підкладки різної ширини у відповідній питомій вазі. Норми в натуральному виразі встановлюються з врахуванням ширини тканини, яка не завжди підходить для виробу даного розміру. Тому на норму витрачання тканин підкладки мають вплив два фактори: відхилення від встановлених цін та відхилення від норм витрачання тканини.

На основі даних «Карти розкрою» з'являється можливість визначити відхилення фактичного витрачання тканини від нормативного (відхилення за рахунок недодержання норм на обкрейдування, відхилення від норм на припуск).

Облік надходження та витрачання тканини у розкрійному цеху здійснюється в *картках обліку руху та використання тканини*, які ведуться за найменуваннями тканин і моделями швейних виробів. Записи в картку проводяться на основі «Карти на розкрій» та інших документів на поступлення і витрачання тканини у розкрійному виробництві. В картках вказується фактичні дані у погонних і квадратних метрах на відповідну кількість крою, відображається надходження тканини із підготовчого виробництва, повернення раціональних та нераціональних залишків.

Після закінчення місяця чи іншого звітного періоду (декади, тижня) на основі підсумкових даних карток руху та використання тканини майстер розкрійного цеху (дільниці) складає *виробничий звіт використання тканини у виробництві*. Дані цих звітів використовуються для оперативного контролю і аналізу витрачання тканини на модель виробу, а також для складання зведеної відомості витрачання тканини на артикул виробу, що формується окремо для тканин верху, підкладки і прикладу.

Для оформлення одержаного крою виробів, передачі його швейним цехам, а також супроводження крою у процесі пошиття і оформлення передачі виробів на склад готової продукції в розкрійному цеху виписують *маршрутний лист*.

Облік матеріалів у швейному цеху. Для виготовлення швейних виробів, окрім тканини необхідні також інші матеріали: фурнітура, матеріали оздобы, хутрянні прибори тощо. У зв'язку із тим, що номенклатура цих матеріальних цінностей досить велика, то виписка окремим документом

(вимога-накладна) на кожну партію крою призводить до зайвого нагромадження звітних документів. Тому в швейній промисловості на ряді підприємств практикується оформлення *лімітних карток*. Тобто фурнітура, хутряні прибори, матеріали оздоби та інші відпускаються зі складу в швейний цех згідно норм, які встановлені в лімітних картках, на кількість крою, що вказана в маршрутному листі. Розхід фурнітури на фактичний відпуск відображається у виробничих звітах швейного цеху. Ці дані служать підґрунтям для включення вартості фурнітури та інших матеріалів у собівартість швейних виробів.

На тих підприємствах, де є можливість об'єднання кладової крою та складу фурнітури, доцільно видавати фурнітуру у виробництво на основі накладної, що вмонтована у маршрутний лист, і таким чином відмовитися від ведення лімітних карток. Перевагою такого методу обліку відпуску фурнітури із складу, на нашу думку, стає те, що прискорюється документообіг та обробка інформації про використання не тільки основних, але і допоміжних матеріалів. Маршрутні листи передаються у бухгалтерію в процесі випуску швейної продукції, у той час коли лімітні картки надходять туди лише на кінець місяця.

Лімітні картки за видами фурнітури та матеріалів під кінець місяця розцінюються за обліковими цінами. Загальна кількість фурнітури та матеріалів списується за рахунок виробничих витрат у межах фактичного витрачання, але не більше норми. Це означає, що не повинно бути перевитрат цих матеріальних цінностей, так само як і економії окремих їх видів (гудзики, гачки тощо). Відхилення від норм у будь-якому випадку потребує додаткового аналізу причин.

При визначенні фактичної собівартості фурнітури та матеріалів оздоби необхідно вартість за обліковими цінами скорегувати на відхилення у відсотках.

При розгляді питання обліку витрачання та використання матеріалів на швейних підприємствах особливе значення має облік виробничих відходів, його вдосконалення. Він дозволяє визначити фактичний рівень нерационального та корисного використання матеріалів у виробництві.

У швейному виробництві, що має декілька переділів, відходи одержують в основному при розкроюванні тканини. Ними виступають втрати за довжиною й шириною настилів та кінцеві залишки відповідних розмірів, міжлекальні втрати, відходи від підрізки деталей, крою виробів, ватні вищипи і т.п., що утворюються при масовому настиланні та викроюванні деталей швейних виробів, які частково чи повністю втратили споживчі якості вихідного матеріалу і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Сюди ж включають ваговий та мірний лоскут, розмір якого не дозволяє

використовувати його в основному виробництві; його передають для переробки в цех ширвжитку. Оскільки найбільша питома вага серед відходів припадає на мірний та ваговий лоскут, то облік повинен бути направлений на їх максимальне використання.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних цінностей, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг), а також попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

При оцінці відходів необхідно звернути увагу на такий момент: вартість лоскуту, що використовується для пошиття виробів у цеху ширвжитку, буде складатися із ціни лоскуту відповідної розмірної категорії, тобто ціни оприбуткування, а також частки ціни його зберігання чи реалізації. Тому ми підтримуємо думку проф. З. В. Гуцайлюка про те, що вартісна оцінка відходів при їх виникненні відрізнятиметься від оцінки при їх передачі для подальшої переробки чи реалізації, оскільки в останньому випадку з'являється ряд додаткових витрат, тобто при подальшому використанні виробничих відходів необхідно визначити їх собівартість [44,с.30].

Зворотні відходи, згідно Методичних рекомендацій № 47, оцінюються наступним чином [108,с.37]:

- ◆ за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу (ціні можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва, виготовлення предметів широкого вжитку (товарів культурно-побутового та господарського призначення) або реалізовані стороннім підприємствам і організаціям;
- ◆ за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції в якості кондиційної сировини чи повномірного (повноцінного) матеріалу;
- ◆ за ціною можливого використання, якщо відходи використовуються у допоміжному виробництві чи в цеху ширвжитку або ж реалізуються на сторону [75,с.20].

У разі використання відходів самим підприємством на виготовлення продукції основного виробництва чи виробів широкого призначення облік їх витрат здійснюється в тому ж порядку, що й облік сировини та основних матеріалів. У випадку реалізації (продажу) відходів їхня вартість списується з відповідного балансового рахунку обліку матеріальних цінностей і оформляється як відпуск матеріалів стороннім організаціям.

Вартість відходів відноситься на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних цінностей. При цьому їх вартість списується з витрат окремо за нормою, а також за різницею між фактичною кількістю та їх кількістю за нормою (відхиленням від норм).

На відміну від зворотних відходів, безповоротні відходи відображаються в обліку лише в кількісному виразі. В зв'язку з тим, що кількість відходів безпосередньо впливає на величину собівартості продукції, облік загальної величини одержаних відходів ведеться як на місцях їх виникнення, так і за конкретними виробами. У разі, коли пряме віднесення одержаних відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, безповоротні відходи враховуються загальною масою за усією продукцією, а розподіл їх на окремі вироби здійснюється пропорційно до випущеної кількості продукції.

Таким чином, ми вважаємо, що правильна організація обліку відходів виробництва буде сприяти виявленню резервів зниження витрачання матеріалів.

Хоча це прямо і не впливає з п.12 П(С)БО 16, але до складу прямих матеріальних витрат слід відносити і витрати на паливно-енергетичні ресурси, що їх підприємства швейної галузі витрачають на технічні та технологічні цілі. Такий висновок ми робимо виходячи з того, що цей вид витрат не вписаний ні в одну іншу статтю калькуляції. Крім того, при класифікації витрат за елементами, у п.22 П(С)БО 16 відповідні витрати прямо віднесено до матеріальних витрат [138].

У собівартості швейних виробів такі витрати займають чільне місце. Рациональне використання їх в галузі має пряме відношення до удосконалення виробничих процесів, підвищення якості використання обладнання, покращення техніко-економічних показників діяльності. Про це свідчать дані таблиць 2.1, 2.2, що відображають структуру тепло- та енергоспоживання в залежності від асортименту виробів.

Таблиця 2.1

**Структура теплоспоживання швейного підприємства
в залежності від асортименту продукції, в %**

Стаття витрат теплової енергії	Пальто	Костюм	Сукня	Плащ
Технологічні потреби виробництва	9,0	8,5	3,0	7,0
Опалення	9,0	10,0	13,0	10,0
Вентиляція	76,0	75,0	76,0	76,0
Гаряче водопостачання	6,0	6,5	8,0	7,0

* таблиця складена на основі даних джерела [98].

**Структура енергоспоживання швейного підприємства
в залежності від асортименту продукції, в %**

Стаття витрат електроенергії	Пальто	Костюм	Сукня	Плащ
Технологічні потреби виробництва	38,2	37,3	37,8	39,8
Освітлення	18,3	21,4	20,4	18,9
Вентиляція, опалення, гаряче водопостачання	43,5	41,3	41,8	41,3

Таким чином, паливо та енергія на технологічні цілі, як складові прямих матеріальних витрат, відносяться до об'єктів калькулювання прямим способом розподілу, оскільки вони безпосередньо використовуються при виготовленні швейних виробів (процеси волого-теплової обробки, прасування тощо). Якщо ж віднесення безпосередньо на собівартість окремих видів продукції ускладнене, витрати включаються пропорційно до кошторисних ставок. На енергоресурси своїх допоміжних виробництв встановлюються норми витрачання за цехами дільницями та виробами та обліковуються згідно встановлених цін. Відхилення від норм визначаються порівнянням нормативних витрат з фактичним використанням палива, води, пари, енергії. За калькульованими виробами (моделями) відхилення розподіляються пропорційно до нормативної вартості. Складається відомість відхилень від норм витрачання палива та енергії на технологічні цілі, яка використовується при складанні відомості зведеного обліку витрат на виробництво, а також калькуляційної відомості собівартості товарного випуску.

Проведені нами дослідження діючої практики обліку енергетичних витрат на підприємствах швейної галузі показали її незадовільний стан. У зв'язку із цим пропонуємо виділити три послідовні етапи вдосконалення цієї ділянки робіт:

- облік загальних витрат на придбання електроенергії;
- облік витрат на трансформування та внутрішньофабричне переміщення і розподіл електроенергії;
- розподіл сум фактичної собівартості витраченої електроенергії за місцями її споживання та підрозділами підприємства.

Особливістю першого етапу є необхідність забезпечення правильності та своєчасності розрахунків з постачальниками енергії. Він зумовлений специфікою розрахунку купівельної вартості електроенергії і потребує тісного взаємозв'язку даних бухгалтерського та оперативно-

технічного обліку. Облік енергетичних витрат на їх трансформування, переміщення і розподіл показує діяльність цеху допоміжного виробництва, який виконує функції електропостачання. Здійснення обліку за місцями їх виникнення – обов'язкова умова та вимога, що ставиться до нього на цьому етапі. Базою розподілу на третьому етапі пропонуємо використовувати показники кількості спожитої електроенергії. Розподільчий процес при цьому значно спрощується і відбувається одноразово у порівнянні з розподільчим процесом при виконанні електропостачання цехом допоміжного виробництва. Тому цей процес має суто технічний зміст, що полягає у визначенні фактичної собівартості або вартості калькуляційної одиниці.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі відносяться безпосередньо до собівартості окремих видів швейної продукції на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

В енергоємних виробництвах, до яких і належить швейне виробництво (рис.2.1), витрати на енергію, на нашу думку, доцільно виділити в окрему статтю калькуляції «Енергія на технологічні цілі», хоча на аналізованих нами підприємствах вартість енергії, що витрачається на освітлення та опалення, включають до складу витрат на утримання й експлуатацію обладнання.

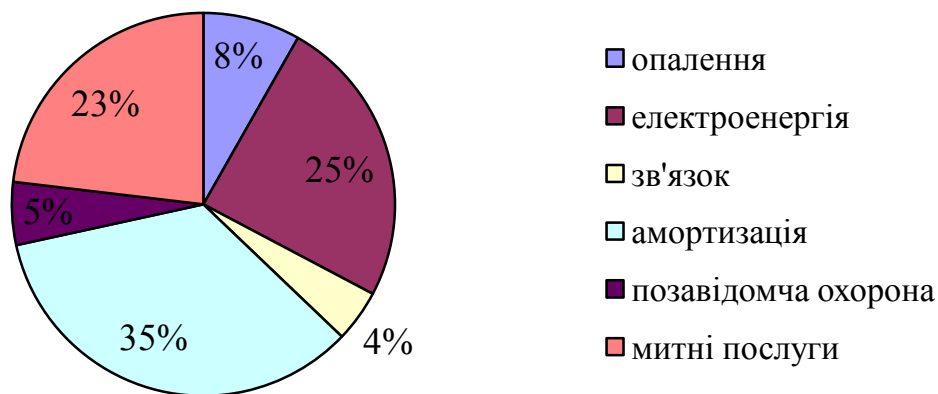


Рис.2.1. Основні та необхідні витрати діяльності ВАТ «Галія» м. Тернопіль у 2000р.

При розгляді даного питання необхідно звернути увагу на те, що динаміка споживання палива, тепла та електроенергії в швейній галузі легкої промисловості України формується під впливом двох протилежних факторів: з одного боку – збільшення їх потреби у міру розширення виробництва і зростання частки енергетичних процесів у загальному виробництві, з іншого – зниження цієї потреби як наслідок покращення використання енергії у виробничих процесах і збільшення частки придбаних виробів на напівфабрикатів у їх загальній кількості [98,с.8]. Тому дана

ділянка обліку повинна стати значним важелем у витратному механізмі швейних підприємств.

З допомогою персональних комп'ютерів можна успішно автоматизувати роботи з виписки та обробки первинних документів щодо матеріальних витрат. При обліку руху матеріальних цінностей (МЦ) на складах використовуються картково-документальний, оперативно-бухгалтерський (сальдовий) та безкартковий методи. Для невеликих швейних підприємств можна рекомендувати до використання картково-документальний метод, при якому на ПЕОМ розробляються кількісно-сумові регістри – оборотні відомості з обліку МЦ на складах. При наявності автоматизованого робочого місця (АРМ) комірника ми рекомендуємо вести безкартковий метод, при якому складська картка ведеться безпосередньо в комп'ютері та замінює її паперовий аналог.

Для автоматизації цієї ділянки обліку пропонуємо використовувати такі класифікатори: цехів та дільниць підприємства, складів та матеріально-відповідальних осіб, матеріальних цінностей за розгорнутою номенклатурою операцій їх руху, напрямками матеріальних витрат, одиниць виміру, причинами та винуватцями відхилень від норм. Під класифікатором в даному випадку розуміється сукупність окремих номенклатур, побудованих за окремою системою кодування. Визначення позиції класифікатора з допомогою певного умовного символу – це шифр (код). Системи кодування бувають цифровими, буквенні та буквенно-цифрові [134,с.69]. Ми вважаємо, що при автоматизації облікових робіт найбільш доцільно використовувати цифрові.

Велике значення для удосконалення обліку матеріалів та його автоматизації на швейному підприємстві, на нашу думку, має раціоналізація форм первинних документів. Однак, на практиці ми пересвідчилися у використанні типових форм. Це зумовлено тим, що на промислових підприємствах облік матеріалів здійснюється за єдиною методикою.

Автоматизоване робоче місце з обліку матеріальних витрат (ОМВ) охоплює усі роботи, що виконує бухгалтер, в тому числі виписку первинних документів, ввід даних (традиційний варіант формування первинної документації), одержання машинограм та відеограм. З допомогою АРМ ОМВ здійснюється рух матеріальних цінностей на складах швейного підприємства, одержання зведень за приходом та витрачанням їх, видача різноманітних довідок, отримання даних для проведення інвентаризації тощо (додаток Л.1).

В якості вхідної оперативної інформації використовуються розхідні та прихідні документи типових для швейної промисловості форм; як нормативно-довідкову інформацію – класифікатори підрозділів (PIDROZDIL), складів (SKLAD), операцій руху матеріальних цінностей (OP-RUH), аналітичних рахунків (RAHUNOK), постачальників (POSTACH), а також довідники матеріальних

цінностей (MATERIAL).

Усі класифікатори, окрім матеріалів мають стандартну структуру запису, що складається з двох полів коду-ознаки та його назви. При кодуванні матеріалів (присвоєнні їм номенклатурних номерів) перші два знаки необхідно виділити для номеру синтетичного рахунку, інші для конкретизації матеріалу. Зазвичай номенклатурний номер має розмірність 5 – 7 знаків. Структуру запису масиву MATERIAL представлено в табл.Л.2.1 додатку Л.2. Уся інформація про зміст документів, що відображають рух матеріальних витрат за місяць, вводиться в файл протоколу вводу (PRO-V), структуру якого зображено у таб.Л.2.2. Зібрана інформація про рух матеріалів та їх залишок фіксується в постійно поновлюваному файлі ZALYSHOK (таб.Л.2.3 додатку Л.2).

Передбачена можливість перегляду та корегування введеної інформації, а також друк протоколу вводу в розрізі операцій надходження чи витрачання у заданих датах. Можливим є перегляд та друк довідок про залишки та рух будь-яких матеріальних цінностей з початку місяця на задану дату. Таким чином, робота з допомогою АРМ ОМЦ передбачає виконання чотирьох функцій (дод.Л.3.1, Л.3.2): ввід даних, друк звітів, спеціальні режими, виписка документів.

Загальна блок-схема рішення комплексу завдань з обліку прямих матеріальних витрат на швейних підприємствах наведена на рисунку 2.2.

Отже, усе вищевикладене стосовно внутрішньогосподарського обліку прямих матеріальних витрат у швейному виробництві ще раз підкреслює, що якісна побудова обліку матеріалів, удосконалений їх документооборот та інші фактори в умовах дії ринкових механізмів є вимогою часу. Однак, не менш важливим питанням виступає і облік прямих витрат на оплату праці, які згідно п.11 П(С)БО 16 включаються до складу виробничої собівартості швейної продукції.

2.2. Організація та удосконалення обліку прямих витрат на оплату праці

Споживання предметів праці та засобів праці у виробничому процесі не може здійснюватися без втручання живої праці. За її допомогою предмети праці перетворюються в потрібний суспільству готовий продукт. В умовах товарного виробництва та функціонування товарно-грошових відносин існує об'єктивна необхідність виміру вартісної частки живої праці у загальній вартості виготовленої продукції, що проявляється через визначення частки заробітної плати у

собівартості продукції. Інакше кажучи, при існуючій методиці планування та обліку витрат на виробництво вартісна ємність (сутність) доданої живої праці до готового продукту виражається часткою заробітної плати у собівартості [89,с.86].

Бухгалтерський облік операцій з нарахування і виплати заробітної плати з 2000 року зазнав суттєвих змін у зв'язку з веденням національних стандартів бухгалтерського обліку і нового Плану рахунків. Окремі корективи до порядку віднесення заробітної плати на витрати виробництва при калькулюванні собівартості продукції внесені П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати на оплату праці є одним з елементів виробничих витрат і поряд з іншими елементами витрат, які розглядаються в П(С)БО 16, відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. На підставі п.6 витрати звітного періоду визнаються, якщо вони збільшують зобов'язання, які зменшують власний капітал, або призводять до зменшення активів. Нарахована сума заробітної плати відповідає такій умові стандарту, оскільки вона збільшує суму зобов'язань, що зменшують власний капітал [138,с.4]

Окрім цього, для визнання витрат на оплату праці витратами звітного періоду вони повинні бути достовірно оцінені. Достовірність оцінки оплати праці досягається її нарахуванням згідно з затвердженими нормами виробітку і розцінками, посадовими місячними окладами при фактично відпрацьованому часі, а також прийнятим положенням про преміювання та іншими нормами, що визначають розмір нарахувань оплати праці працівникам за роботу і за невідпрацьований час відповідно до чинного законодавства. Економічний елемент «Витрати на оплату праці» відповідає й іншим умовам П(С)БО 16 і включає в себе заробітну плату за окладами й тарифами, премії, заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До виробничої собівартості швейної продукції оплата праці включається у складі як прямих витрат, так і загальновиробничих витрат.

Істотною зміною порядку віднесення витрат на оплату праці на собівартість швейних виробів є те, що згідно з умовами п.11 П(С)БО 16 до переліку витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції не включені загальногосподарські витрати, в тому числі і витрати на оплату праці, віднесені до складу загальногосподарських витрат, наприклад витрати на оплату праці управлінського персоналу підприємства.

Оскільки Планом рахунків для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом (як облікового так і необлікового складу швейного підприємства) з оплати праці, а також розрахунки за

не отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) передбачений балансовий рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» та рахунок класу 8 «Витрати за елементами» – 81 «Витрати на оплату праці» з відповідними субрахунками, витрати на оплату праці швейні підприємства відображають трьома можливими способами:

1) за допомогою рахунків класу 8 і 9 (рис.2.3) – використовують Українсько-Бельгійське СПК«УКОН» м. Броди Львівської обл., фірма «Геліос» м.Єнакієво Донецької обл.;

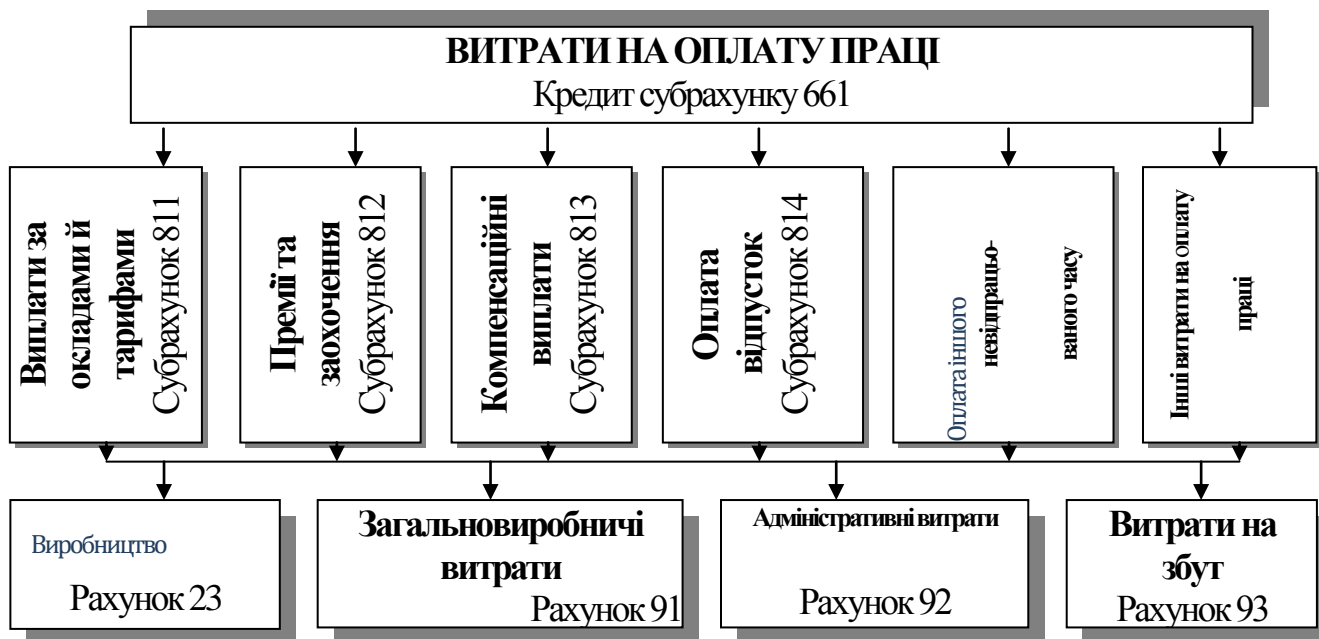


Рис.2.3. Відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати при застосуванні рахунків класів 8 і 9.

2) за допомогою рахунків тільки 9 класу (рис.2.4) – використовують ВАТ «Галія» м. Тернопіль, ЗАТ КППФ «Кремтекс» м. Кременчук Полтавської обл., ЗАТ ВКФ «Леся» м. Новоград-Волинський Житомирської обл. та інші);

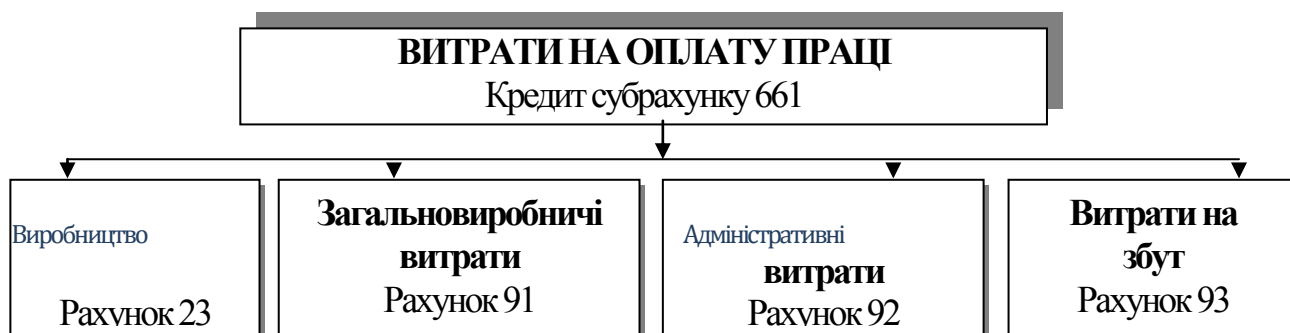


Рис.2.4. Відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати при застосуванні рахунків тільки класу 9.

3) тільки за допомогою рахунків класу 8 (малим та неприбутковим підприємствам) (рис.2.5) – використовує СМП «Стас» м. Тернопіль; хоча вони можуть використовувати і будь-який

вищеназваний метод.



Рис.2.5. Відображення у бухгалтерському обліку операцій з нарахування заробітної плати при застосуванні рахунків тільки класу 8.

Витрати на оплату праці не є однорідними, тому ми вважаємо, що їх необхідно групувати з метою задоволення вимог управління за такими ознаками: за видами (основна, додаткова), за елементами (погодинна, відрядна, премії, оплата простоїв тощо), за складом працівників (списково-штатні сумісники, що працюють за договорами підряду), за категоріями працюючих (робітники, службовці, з складу яких окремо виділяють керівників).

Така класифікація передбачена нормативними документами і задовольняє вимоги звітності з праці. Однак, на нашу думку, вона характеризується загальними ознаками і є малоприсадною для управління. З метою калькулювання необхідно доповнити класифікацію розподілом за напрямками витрат, видами продукції. Тому, керуючись основними вимогами щодо управлінської направленості обліку витрат на оплату праці у швейній галузі, вищеназване групування пропонуємо доповнити такими статтями:

- ♦ витрати на оплату праці виробничих працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції;
- ♦ виплати стимулюючого характеру (за стаж роботи, за майстерність, за вислугу років, інші премії, пов'язані з виробничою діяльністю);
- ♦ непродуктивні виплати (простої, брак не з вини працівника, доплати за відхилення від нормальних умов роботи, надурочні роботи тощо);
- ♦ витрати на оплату праці робітників, пов'язані з управлінням виробничими підрозділами, що

включаються до загальноновиробничих витрат.

Така класифікація витрат на оплату праці, на нашу думку, в більшій мірі відповідатиме меті та завданням обліку собівартості та визначення прибутку.

При формуванні витрат на оплату праці у досліджуваних підприємствах, на нашу думку, слід уточнити перелік витрат, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Так, до виробничої собівартості швейної продукції необхідно включати заробітну плату в частині, яка змінюється пропорційно випуску продукції і залежить від результатів праці робітника, тобто основну заробітну плату. Додаткова оплата праці (премії, винагороди, надбавки та доплати за нічні години, за керівництво бригадою, оплата додаткових відпусток, матеріальна допомога працівникам, інші заохочувальні і компенсаційні виплати), як правило, не пов'язана з конкретними видами продукції і тому не може бути прямо віднесена на їх собівартість. Витрати на додаткову заробітну плату слід включати до складу непрямих виробничих витрат.

Проаналізувавши діючу практику обліку трудових витрат в швейній промисловості, необхідно відмітити, що галузь характеризується поточно-масовим виробництвом з широкою подетальною спеціалізацією, послідовним розміщенням робочих місць та постійним переміщенням оброблювальних деталей, вузлів, виробів від однієї операції до іншої. Найбільш раціональною буде оплата праці робітників за кінцевою виробничою операцією, тобто за кількістю готових виробів зданих на склад [77,с.119; 163,с.187; 177,с.245]. Такий метод, на нашу думку, є найбільш прогресивним, оскільки, він: забезпечує прямий зв'язок між заробітною платою кожного працівника та випуском готової продукції усієї бригади; дозволяє проводити більш точний облік виробітку; виключає можливість приписок; підвищує відповідальність кожного працівника; надає стимули для росту індивідуального виробітку робітника; є найбільш наглядним, що дозволяє враховувати особисті та колективні інтереси бригади; сприяє ритмічності роботи підприємства; є відносно не трудомістким (немає необхідності фіксації усіх операцій передбачених технологічним процесом); значно скорочує обсяги робіт для контролерів та обліковців. При цьому система оплати за кінцевою операцією передбачає документування усіх відхилень фактично нарахованої заробітної плати від передбаченої за нормами, які можуть бути викликані як заміною виконавців, так і відступами від технологічного процесу.

Заслуговує на увагу та вимагає більш детального вивчення досвід організації оплати праці у зарубіжних країнах. Зокрема, у західноєвропейській швейній промисловості зарплатою виступає матеріальна винагорода працівника за його роботу, причому її розміри мають бути такими, щоб

забезпечувалася відносна справедливість у оплаті [90,с.14]. Факторами, що впливають на фізичне та розумове напруження, є, з одного боку, вид роботи, а з іншого, – індивідуальна продуктивність [95,с.52]. З цього випливають дві вимоги до організації виробничої системи оплати праці:

- 1) зарплата має відповідати фізичним та розумовим вимогам, що ставляться до людини під час виконання тієї чи іншої роботи (тобто зарплата – згідно вимог);
- 2) зарплата має відповідати індивідуальній продуктивності окремих працівників, інакше кажучи, відповідати підсумку роботи, який є результатом готовності працювати та ефективності роботи (тобто зарплата – згідно продуктивності).

Відповідно до цих принципів розрахунок заробітної плати складається з оцінки роботи та оцінки продуктивності (рис.2.6).



Рис.2.6. Модель розрахунку заробітної плати у західноєвропейській швейній промисловості.

Усі питання оплати праці регулюються спільно у трудовому договорі між роботодавцем та найманим працівником, де також вказується форма оплати праці. На рисунку 2.7 зображені форми оплати праці, що використовує західноєвропейська швейна галузь, а у додатку М наведені їх переваги та недоліки. Таблиця 2.3 відображає відсотки охоплення працівників за тією чи іншою формою та системою оплати праці.

Децентралізована обробка облікових даних, вирішення конкретних облікових задач, складення зведених регістрів бухгалтерського обліку та звітності – все це дозволяє вирішувати завдання не лише бухгалтерії, але й іншим підрозділам, робота яких тісно пов'язана з управлінською та господарською діяльністю усього підприємства. До таких завдань, власне, відносяться і завдання з обліку праці та нарахування заробітної плати, що дозволяють проводити нарахування зарплати для робітників і службовців, здійснювати контроль і аналіз використання фонду зарплати в масштабі господарських підрозділів та підприємства в цілому.



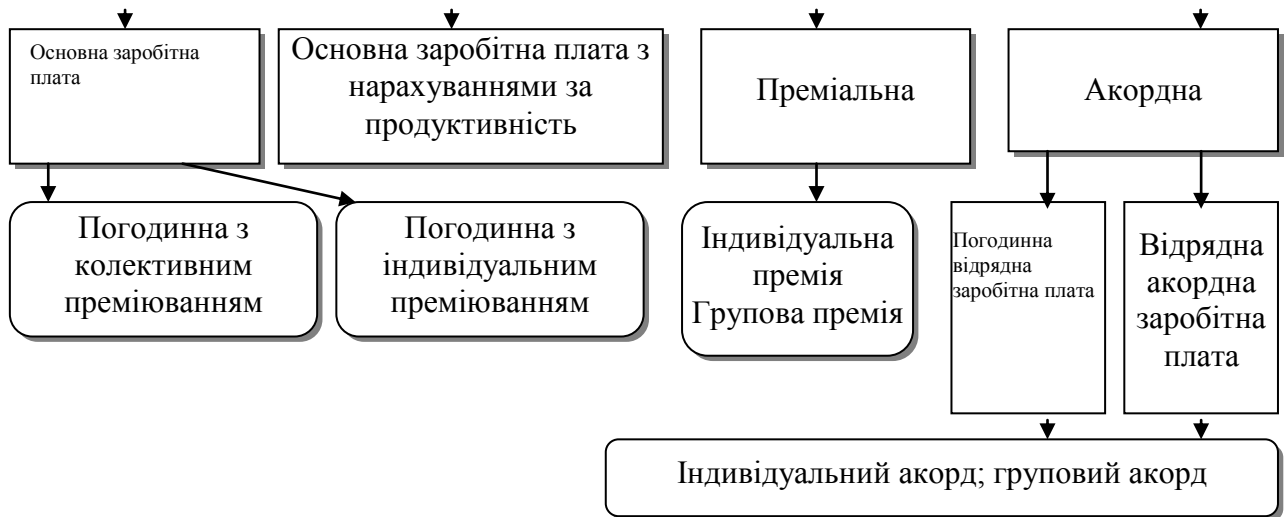


Рис.2.7. Форми оплати праці, що використовують західноєвропейські швейні підприємства.

Таблиця 2.3

Форми та системи заробітної плати в промисловості деяких країн Західної Європи (% охоплення працівників)

Форми та системи оплати праці	Бельгія	Франція	ФРН	Італія	Нідерланди
Чоловіки					
1. Погодинна	80,7	65,8	61,9	61,1	74,2
2. Погодинна з колективним преміюванням	12,4	18,9	14,6	15,9	12,9
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням	5,2	11,2	10,7	7,2	10,8
4. Відрядна	1,3	0,7	7,2	0,8	0,6
5. Змішані системи	0,3	3,2	5,6	14,9	1,5
Жінки					
1. Погодинна	73,0	57,4	52,6	64,2	66,5
2. Погодинна з колективним преміюванням					
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням					
4. Відрядна	7,3	16,2	11,4	15,5	7,1
5. Змішані системи	13,9	22,6	13,7	11,7	20,0
	5,5	1,2	14,2	1,3	5,4
	0,4	2,1	8,1	7,4	1,0

У склад комплексу завдань з обліку праці та заробітної плати (ОПЗП) на швейному підприємстві входять такі види робіт:

- ведення табелю обліку відпрацьованого часу;
- оформлення нарядів на роботи, що виконуються відрядно;
- облік відпрацьованого часу відповідно до нарядів на роботи, що виконуються відрядно;
- облік відпрацьованого часу за місяць для усіх категорій персоналу з врахуванням усіх видів оплат та графіків роботи;

- нарахування основного заробітку для усіх категорій персоналу з врахуванням видів оплати: відрядної, погодинної, погодинної згідно окладів;
- нарахування основного заробітку членам трудових колективів, що працюють на бригадному підприємстві, відрядно чи погодинно;
- нарахування усіх видів доплат (за лікарняними листками, за відпустку та ін.);
- нарахування усіх видів премій, в тому числі за місяць, квартал, а також премій одноразового характеру;
- розрахунок усіх видів утримань, в тому числі податків (пенсійного, профспілкового внесків, за виконавчими листками тощо);
- розрахунки з розподілу фонду заробітної плати: за видами виплат, за категоріями працюючих та виробничих витратах;
- формування сум середніх заробітків, сум для розрахунків за нарахуваннями та утриманнями за рахунок майбутніх періодів, сум для аналітичних розшифровок за балансовими рахунками та субрахунками, а також даних необхідних для аналітичного обліку та аналізу використання робочого часу, фонду зарплати та складення звітності;
- облік браку та нарахування основного заробітку робітникам, що займаються його усуненням;
- виконання зведених розрахунків з одержанням підсумків за усіма структурними підрозділами підприємства у відповідності з реквізитним складом показників особових рахунків.

Даний комплекс, розроблений в УкрНДШвейпромі [202,с.24], дозволяє на базі ПЕОМ розв'язувати ці завдання в регламентному режимі та режимі запиту (на основі діалогу з користувачем), контролювати результати обчислень, здійснювати повторний розрахунок, виводити його результати на відео-термінальний пристрій та на друк у формі вихідних документів.

Таким чином, найбільш придатною для автоматизації ділянкою обліку на швейному підприємстві виступають розрахунки з персоналом з оплати праці. Це пояснюється великою кількістю первинних документів, необхідністю виконання розрахунків та групування даних за різними аналітичними ознаками (робітниками, цехами, підприємству). Правильно організований облік оплати праці сприяє підвищенню продуктивності праці, покращенню використання робочого часу, зниженню собівартості.

Основою комплексу задач ОПЗП є особовий рахунок, що формується на кожного робітника (згідно табельного номеру) з відповідним набором показників за поточний місяць. В нього заносяться результати розрахунків основного заробітку, усіх доплат, премій, утримань, що

виконуються на попередніх етапах вирішення комплексу завдань. Даний комплекс забезпечує автоматизоване оформлення декількох видів нарядів на роботи, що виконуються відрядним способом, та розрахунок відрядного заробітку за відповідними методиками. При розробці даного комплексу передбачена можливість подальшого нарощування функцій бухгалтерського обліку (чи зміни реалізованих завдань) і створення на їх основі автоматизованого бухгалтерського обліку на швейному підприємстві.

Нагромаджений досвід автоматизованої обробки інформації з оплати праці дозволяє нам виділити такі взаємопов'язані комплекси завдань, які ми вважаємо можна вирішувати з допомогою персональних комп'ютерів:

1. Облік відпрацьованого часу та неявок на роботу.
2. Облік і контроль виробітку та заробітної плати робітників-відрядників.
3. Облік та нарахування погодинних та інших видів оплат.
4. Розрахунки різних видів утримань з заробітної плати.
5. Аналітичний облік за працюючими (за видами нарахувань та утримань).
6. Складання зведень розподілу заробітної плати за різними групувальними ознаками.
7. Формування зведених реєстрів.
8. Розрахунок оподаткованої бази з фонду оплати праці (ФОП).
9. Облік депонованої заробітної плати.

Облік відпрацьованого часу та неявок ведеться в таблиці обліку робочого часу та є основою для нарахування різних видів оплат. Даний процес можна автоматизувати шляхом побудови АРМ робітника, що веде табельний облік (АРМ ТО) – завдання 1. Це забезпечує, окрім автоматизації рутинної роботи, одержання даних для розрахунку різних видів оплат. Зазвичай облік та контроль виробітку та оплати праці ведеться працівниками цеху, тому в умовах комплексної автоматизації доцільно розміщувати персональні комп'ютери в цехах та створювати АРМ з обробки інформації робітників-відрядників (АРМ ОВ) – завдання 2. Підсумки (дані про нараховану зарплату працівникам-відрядникам) використовуються як вихідна інформація в наступних завданнях. Обробка інформації задач 3 – 9 здійснюється як правило в розрахунковій групі (секторі) бухгалтерії. Тут використовується комплексний АРМ бухгалтера за розрахунками з персоналом з оплати праці (АРМ ОПЗП), інформаційно пов'язаний з вищезгаданим АРМ. Облік депонованої заробітної плати ведеться в спеціальних картках депонента. При значній їх кількості доцільно створювати АРМ «Облік депонентів за заробітною платою» (АРМ ОД), інформаційно пов'язаний з АРМ ОПЗП. Це

дозволяє відмінити ручне заповнення карток депонента та ведення таких реєстрів. Розрахунок оподаткованої бази з фонду оплати праці забезпечує формування проводок для ведення зведеного аналітичного і синтетичного обліку, а також розрахунок податків з ФОП (завдання 8).

Таким чином, для вирішення усього комплексу завдань за розрахунками з персоналом за оплатою праці на швейних підприємствах створюється комплекс АРМ (рис.2.8), що використовується обліковими працівниками. Центральне місце в ньому займає АРМ ОПЗП, оскільки він забезпечує автоматизацію трудомістких розрахунків з оплати праці.

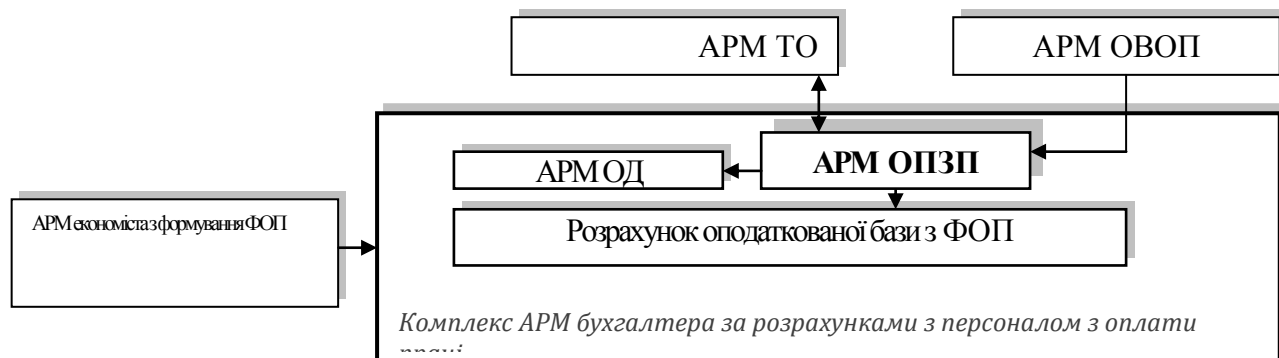


Рис.2.8. Схема взаємозв'язку в комплексі АРМ при вирішенні завдань з ОПЗП.

Інформаційна взаємодія при виконанні завдань може здійснюватися в даному комплексі двома способами, що залежить від його фізичного компонування та наявності програмних засобів, що підтримують локальну мережу. При першому способі використовується єдиний фонд нормативно-довідкової інформації, а передача даних здійснюється безпосередньо за каналами зв'язку. Другий спосіб передбачає дискетну технологію, при якій передача інформації з машини на машину відбувається за допомогою магнітного носія.

Технологія функціонування АРМ ОПЗП визначається періодами виконання розрахунків. На початку кожного місяця за каналами зв'язку в структурні підрозділи з АРМ ОПЗП в АРМ ТО передається електронний бланк таблиці, що містить список працюючих за даним підрозділом, який, в свою чергу, надходить з АРМ з обліку особового складу підприємства, що функціонує у відділі кадрів. Табельник протягом місяця на дисплеї відмічає неявки. На основі цих даних під кінець місяця в АРМ ТО формується електронний табель та видруковується його паперовий варіант, що передається у бухгалтерію. Автоматизовані рішення дозволить звести до мінімуму дублювання технологічних операцій за даною ділянкою обліку.

В АРМ ТО використовуються нормативно-довідкові дані (дод.Н.1), серед яких важливе місце займають: календар, довідники підрозділів, явок та неявок, змін, файл прізвищ працівників та їх табельних номерів. АРМ ТО забезпечує виконання таких

функцій (дод.Н.2): календар, табель, різне, сервіс. Кожна функція реалізує відповідні режими.

Розрахунок заробітної плати здійснюється у розрахунковому відділі бухгалтерії швейного підприємства в пакетному режимі обробки, що дає можливість робити це вибірково за підрозділами чи в цілому за підприємством (АРМ ОПЗП). Після цього формуються журнали контрольних чисел та перевіряється правильність розподілу ФОП за підрозділами. В діалоговому режимі виконуються розрахунки відпусток, лікарняних та інших разових нарахувань, а також проводиться перевірка правильності утримань та корегування вже зроблених розрахунків. Користувачу надається можливість працювати з конкретним особовим рахунком працівника. Далі відбувається друк розрахунково-платіжної документації, відомостей розподілу зарплати за категоріями та видами оплат, кодами витрат тощо.

АРМ ОПЗП може функціонувати автономно чи разом з АРМ ТО, що суттєво знижує трудомісткість обробки інформації. Для автоматизованого ведення обліку витрат на оплату праці використовуються класифікатори, перелік яких поданий у додатку Н.3 (таблиця Н.3.1).

У процесі вирішення завдань АРМ ОПЗП (додаток Н.4) беруть участь файли змінної та постійної інформації (табл.Н.3.2.). Змінна інформація вводиться з первинних документів та відображається на файлах NADB, OSOB-RAH, SUMISN, VYKON-L, а також на вхідній таблиці для розрахунку нарахувань у базовій вхідній таблиці ENTER NARAH і ENTER TAB, перша з яких містить код входу та код нарахувань, друга – код входу та назву. Використання цих таблиць дозволяє легко перебудовувати схему розрахунків за будь-яким табельним номером при внесенні до нього певних змін. Довідники професій (PROF), категорій (КАТ), підрозділів (PIDR), шифрів виробничих витрат (SVV), нарахувань (DOV-NARAH) та інші містять код та назву обсягу. Для побудови довідників нормативно-довідкової інформації використовується така документація: відомість про працюючих (для довідника особових рахунків), класифікатори професій, пільг платників податків, видів нарахувань та утримань, цехів та відділів підприємства. При обробці інформації формуються проміжні файли NARAH і UTRYM, які є пов'язані між собою та представляють основу для одержання усіх вихідних даних.

Заключним етапом є друк зведеної звітності, розрахунок податків з ФОП, формування та передача бухгалтерських проводок на АРМ обліку виробничих витрат.

В АРМ ОПЗП виділені п'ять основних функцій (додаток Н.5): картотека, розрахунок заробітної плати за місяць, друк, закриття, різне, кожна з яких виконує ряд підрежимів.

В результаті виконання розрахунків з оплати праці користувач може одержувати різноманітні відомості та відеограми. В якості останніх використовуються дані про види нарахованої та утриманої заробітної плати, довідники (особові рахунки, довідники-класифікатори, відомості постійних видів утримань тощо). Відомості розподілу нарахованої зарплати за категоріями та видами оплат (за цехами та за підприємством) передаються у відділ праці та зарплати, а розподіл нарахованої заробітної плати за шифрами виробничих витрат (за цехами та за підприємством) – у виробничий відділ бухгалтерії та служить основою для заповнення реєстрів з обліку витрат.

Таким чином, впровадження у виробничу практику зазначених змін, пропозицій дозволить значно підвищити оперативність, інформативність та якість обліку праці та її оплати, що відповідно підніме рівень усього обліку виробничих витрат, створить необхідні передумови використання облікової інформації для обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

2.3. Непрямі витрати в обліковому забезпеченні діяльності швейних підприємств

Необхідність підвищення ефективності використання засобів, які направлені на обслуговування виробництва та управління, вимагає подальшого розвитку і вдосконалення обліку та контролю цих витрат як з сторони технічних, так і економічних служб підприємства.

Система калькулювання собівартості швейної продукції передбачає використання способів непрямого віднесення частини витрат виробництва на собівартість окремих видів продукції. В якості таких витрат виступають загальновиробничі витрати – виробничі накладні витрати на організацію, обслуговування виробництва та управління, а також витрати на утримання й експлуатацію машин та устаткування (ВУЕУ).

Згідно Плану рахунків для обліку цих витрат передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» [68]. Необхідно також відмітити, що цей рахунок замінив 24-й і 25-й рахунки старого Плану, що називалися «Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання» та «Загальновиробничі витрати» відповідно, які використовувались до 2000 року. Однак, на досліджуваних нами швейних підприємствах, облік цих витрат ведеться окремо, що зумовлено розбіжностями у складі кожної групи витрат та потребою в їх локалізації. Це пояснюється, по-перше, відмінністю їх за економічним змістом і, по-друге, впливом технічного прогресу,

комплексної механізації та автоматизації виробництва, що призводить до постійного зростання загальновиробничих (ЗВВ) та витрат на утримання і експлуатацію устаткування та збільшенню їх частки в собівартості продукції (дод.П). На практиці швейні підприємства відкривають однойменний субрахунок до рахунку 91 для збору облікової інформації про експлуатаційні витрати. ЗВВ та ВУЕУ в калькуляції собівартості швейної продукції відображаються самостійними статтями.

Основні вимоги до визнання, складу, оцінки названих видів витрат та їх розподіл регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» пунктами 15–18 [138,с.4-5], Методичними рекомендаціями №47 пунктами 234–267 [108,с.42-51].

Вказані групи витрат є непрямими, тобто при випуску двох і більше видів швейних виробів витрати за названими рахунками не можуть бути прямо віднесені на виріб і розподіляються між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а потім між виробами непрямим шляхом, отже, достовірність калькуляції в значній мірі залежить від використаного способу розподілу таких витрат.

Виходячи з вищевикладеного, пропонуємо більш докладно зупинитися на питаннях обліку та розподілу загальновиробничих витрат, а саме витратах на утримання та експлуатацію устаткування.

Зростання технічної оснащеності швейних підприємств складними машинами та механізмами* супроводжується розширенням обсягу робіт, які пов'язані з налагодженням, утриманням обладнання та устаткування у робочому стані, що, в свою чергу, вимагає збільшення витрат на утримання та експлуатацію устаткування і підвищенням питомої ваги цих витрат у собівартості швейних виробів (таб.2.4).

Таблиця 2.4

Питома вага загальновиробничих витрат, в тому числі витрат на утримання та експлуатацію устаткування у собівартості швейної продукції

Роки	ЗАТ КВТФ «Кремтекс» м. Кременчук		ВАТ «Галія» м. Тернопіль		ВАТ «Галант» м. Броди		Укр.-Бельг. СП «Укон» м. Броди	
	Питома вага у собівартості швейних виробів, %							
	ЗВВ	у т.ч. ВУЕУ	ЗВВ	у т.ч. ВУЕУ	ЗВВ	у т.ч. ВУЕУ	ЗВВ	у т.ч. ВУЕУ
1998	20,68	11,63	11,18	8,44	18,36	7,51	17,88	4,19
1999	20,37	13,84	20,03	11,63	20,71	12,40	13,24	3,25
2000	20,08	17,47	30,63	9,54	13,53	5,29	14,82	3,39

2001	18,71	13,88	35,12	13,04	30,12	11,60	32,69	5,12
------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	------

Для організації належного обліку ВУЕУ повинно бути забезпечене їх чітке документування з допомогою первинних документів з вказанням в них місця виникнення витрат, назви виробу, статті витрат, відповідних кодів та шифрів. Такими документами виступають вимоги, лімітні картки на матеріальні цінності, маршрутні листи, розхідні ордери, наряди тощо. На думку деяких вчених порівняння одержаних даних з затвердженими кошторисами та нормативами дозволяє встановити допущені у розрізі кожної статті перерозхід чи економію засобів за звітній період [27,с.33].

Однак, така практика обліку ВУЕУ на багатьох аналізованих нами підприємствах не забезпечує, як ми вважаємо, оперативного контролю за їх використанням у відповідності з кошторисами, так як відхилення від останніх виявляють, як правило, в кінці місяця без встановлення причин та винуватців.

* швейні машини (фірми DURKOP-ADLER); швейні машини з безпосадочним швом, з верхнім та нижнім транспортером подачі тканини (фірми PFAFF); прес неперервної дії для дублювання тканини (фірми KANNEGIESSER); петельні машини (MINERVA); для підшивки низу виробу (STROBEL); прасувальні столи з прасками (VEIT); обметувальні машини (JUKI) – обладнання та устаткування, що використовує ВАТ «Галія» м. Тернопіль)

Іншим недоліком при обліку цих витрат, який ми виявили при детальному дослідженні ряду підприємств галузі, є те, що ВУЕУ в основному групуються у розрізі цехів без деталізації за дільницями, що, безумовно, зменшує ефективність роботи щодо зниження витрат на виробництво продукції. На наш погляд, необхідно, щоб витрати на утримання та експлуатацію устаткування визначалися не лише загально на підприємстві та в розрізі цехів, але й за місцями їх виникнення (дільницями, робочими місцями) і центрами витрат, тобто за однорідним обладнанням, автоматичними та поточними лініями тощо.

Ми вважаємо, що для організації такої роботи необхідно розробити групування устаткування у відповідності з технологічними потоками виникнення витрат. Умовою такого групування пропонуємо використовувати вид (рід) операцій за технологічною обробкою або організаційне підпорядкування. У швейному виробництві прикладом першого групування може бути пришиття рукавів, виготовлення петель, відпарювання окремих деталей виробу та інші операції, у другому – підпорядкування майстрам, бригадирам тощо.

В опоряджувальному цеху швейного підприємства доцільно утворити центри за дільницями –

обробки пройм, обробки петель, пришивання гудзиків, волого-теплової обробки і т.д., а в середині діляниць – за відповідними групами обладнання чи устаткування. В такому випадку кожна ділянка (група обладнання) виступатиме як самостійна одиниця, для якої необхідно в умовах машинної обробки первинної документації присвоїти код, який складатиметься з декількох розрядів. А саме: у чотиризначному коді перший знак означатиме вид виробництва (основне, допоміжне), другий та третій – номер цеху, четвертий – номер діляниці (центру витрат).

Окрім цього, ми вважаємо, що у закодованих діляниціях необхідно складати кошториси ВУЕУ за статтями витрат. Опрацювавши первинні документи, в яких вказані відповідні коди місць виникнення витрат, можна систематизувати фактичні витрати за групами устаткування. Порівняння фактичних витрат з кошторисними дасть, на нашу думку, можливість встановити перерозхід за статтями витрат у розрізі підрозділів, вияснити причини їх утворення, виявити конкретних винуватців порушення режиму економії. Таким чином, стає можливим лімітований спосіб ведення витрат за статтями витрат. Нормативний облік ВУЕУ дозволяє оперативно виявляти відхилення від норм за статтями витрат, знаходити шляхи їх зниження, правильно калькулювати собівартість продукції, що виготовляється.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування необхідно розподіляти між окремими видами продукції такими методами, які забезпечуватимуть найбільш точне визначення їх собівартості. В економічній літературі розглядаються різні способи такого розподілу за об'єктами обліку витрат і калькулювання на основі використання базових показників. Згідно галузевої інструкції [66] у швейному виробництві, ВУЕУ розподіляються між видами продукції пропорційно до кошторисних ставок, що обчислюються за однотипними групами машин. Під цим терміном розуміють витрати на одиницю продукції, які обчислені з витрат на одиницю часу роботи різних видів обладнання з наступним множенням їх на час обробки виробу згідно усього маршруту його виготовлення [27,с.54]. Такі ставки повинні обчислюватись за кожним цехом та за підприємством в цілому. Однак, на практиці даний метод не знайшов широкого використання, що зумовлено трудомісткістю його розрахунків.

В умовах впровадження автоматизованих ліній у виробництво набуває популярності розподіл ВУЕУ пропорційно машино-годинам, витраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів, що, безумовно, сприяє підвищенню точності калькуляції. Однак, недоліки зазначеної бази розподілу полягають у тому, що «частина цих витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків...відноситься до витрат...кожної групи устаткування і сама потребує попереднього

розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної одиниці обладнання та його використання при виготовленні різних видів продукції» [46,с.184]. Окрім цього, відсутність лічильників на машинах, і як результат, ускладнення фіксації витрат часу на виготовлення окремих швейних виробів, робить проблематичним використання цієї бази розподілу.

Розглядаючи це питання, в економічній літературі можна зустріти різноманітні обґрунтування ефективності використання того чи іншого методу розподілу ВУЕУ. Так Н.І.Іванов рекомендує розподіляти витрати на утримання та експлуатацію устаткування між окремими видами продукції виходячи з їх величини на час роботи обладнання, що використовується при виготовленні виробу (в залежності від його вартості, складності, потужності і т.д.) та кількості машино-годин, необхідних для їх виробництва [60,с.142].

Оскільки швейне виробництво належить до масового, то найбільш розповсюдженим принципом діючої практики включення експлуатаційних витрат у собівартість окремих виробів є традиційний розподіл пропорційно виробничій заробітній платі (даний метод офіційно регламентовано інструкцією для підприємств з масовим та крупно серійним типами виробництва). Однак, при високому рівні механізації та автоматизації виробничого процесу, даний метод, як ми вважаємо, призводить до неточного визначення собівартості окремих видів продукції. Це пов'язано з тим, що ВУЕУ знаходяться в зворотній залежності від величини заробітної плати і зростають при зниженні трудомісткості виробництва. Вони залежать від рівня механізації виробничих процесів, характеру та типу обладнання, терміну його роботи.

На підприємствах, що випускають однорідну продукцію з однаковим ступенем механізації виробництва (ВАТ «Геліос» м.Єнакієво Донецької обл., ЗАТ ВКФ «Леся» м.Новоград-Волинський Житомирської обл. та ін) метод розподілу вказаних витрат пропорційно до основної зарплати робітників одержав широке розповсюдження, що, на нашу думку, є виправданим. Однак сфера використання такого методу, як ми вважаємо, не повинна поширюватися на підприємства, які виготовляють різнорідну продукцію з різним ступенем механізації та автоматизації. Це пояснюється тим, що при їх розподілі за таким способом досить сильно спотворюється собівартість; на ділянках з підвищеним рівнем механізації і впровадженням автоматизованих ліній трудомісткість виробництва продукції знижується, а експлуатаційні витрати зростають; при розподілі більша їх частина відноситься на роботи з нижчим рівнем механізації. Заходи, що проводяться на багатьох підприємствах на сучасному етапі щодо механізації та автоматизації робіт, ще більше загострюють

проблему розподілу ВУЕУ.

У швейному виробництві рівень механізації виготовлення виробів досить диференційований, відповідно диференціюються в розрахунку на калькуляційну одиницю витрати живої та уречовленої праці на технологічну обробку. При цьому рівень зарплати на одиницю машинного часу та на виріб не забезпечує економічно обґрунтованого розподілу експлуатаційних витрат. Це є достатньо важливим, оскільки в умовах масових виробництв до розрахунку собівартості деталей, вузлів та готових виробів пред'являються підвищені вимоги. Тому, в умовах швейного підприємства, як представника масового виробництва, можна вважати виправданим обчислення більш точних нормативних величин експлуатаційних витрат, які, на відміну від кошторисних ставок, повинні розраховуватися прямим поелементним нормуванням в умовах стабільної номенклатури, спеціалізованих видів обладнання, устаткування, інструменту та сталих технологічних процесів.

Технологічно подібні процеси в швейному виробництві характеризуються майже однаковим співвідношенням між витратами живої та уречовленої праці на одиницю часу роботи; тому відношення ВУЕУ до заробітної плати за технологічно подібними процесами буде приблизно однаковим. Діюча нині практика розподілу витрат пропорційно заробітній платі виробничих працівників тому і не забезпечує економічно обґрунтованих результатів, оскільки використовується без врахування вище викладених позицій. Отже, щоб уникнути спотвореного впливу зарплати, пропонуємо використовувати базовий параметр в межах технологічно подібних виробів. Практично це означає, що уся сукупність крою, що проходить технологічну обробку (формується у вузли, а далі у готові вироби) в цеху, повинна бути розбита на відповідні технологічно та конструктивно схожі групи і для кожної з них повинен використовуватися певний коефіцієнт. Таким чином, замість одного середнього за цехом і для усіх виробів проценту до заробітної плати, як це робиться в даний час, необхідно визначати для кожного цеху декілька таких коефіцієнтів, в залежності від числа технологічно схожих груп деталей, швейних виробів.

Таким чином, вважаємо, що важливим аспектом удосконалення обліку непрямих витрат швейного виробництва є вирішення проблеми їх розподілу за сегментами діяльності. В якості сегмента пропонуємо використовувати продукцію, структурні підрозділи, види виробництва тощо. Такий розподіл витрат необхідний з метою отримання даних, які використовуватимуться при калькулюванні собівартості швейної продукції та прийнятті конкретних управлінських рішень.

На практиці підприємства використовують безліч методів розподілу витрат на організацію, обслуговування виробництва та управління. Різноманітність цих методів – об'єктивна необхідність,

оскільки немає і не може бути єдиного, універсального способу, який дозволив би врахувати в процесі розподілу усі особливості та специфіку виробництва. Тому ми приєднуємося до думок ряду авторів, що завдання полягає не у пошуку найкращого методу, а в обґрунтованості їх системи, щоб в найбільшій мірі врахувати особливості виробництва і тим самим забезпечити економічно обґрунтоване виконання калькуляційних розрахунків в умовах конкретних виробництв, цехів [27,с.53]. Однак така кількість методологічних прийомів не повинна означати довільності та суб'єктивізму, отож необхідна певна регламентація для вибору способу розподілу. Регламентація, на наш погляд, повинна заключатися у єдності методичного підходу до калькулювання. Вирішення цього завдання повинно забезпечити в усіх випадках використання таких базових параметрів, які в найбільшій мірі забезпечать зв'язок з витратами, для розподілу яких вони призначені. Конкретна реалізація цієї методичної концепції може виражатися різними прийомами, сукупність яких повинна бути регламентована в установленому порядку як офіційна методика калькуляційних рахунків.

Після введення в дію П(С)БО, сучасний розподіл загальновиробничих витрат швейного підприємства має ряд особливостей. Варто розглянути їх більш докладно.

У собівартість швейних виробів виробничі накладні витрати, це є вимогою П(С)БО 16, повинні бути віднесені на кожен об'єкт витрат з використанням певної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної (для змінних накладних витрат) і нормальної (для постійних накладних витрат) потужності звітного періоду [138,с.5]. Тобто змінні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості готової швейної продукції (на рахунок виробництва) прямо і повністю. А на одиницю продукції вони визначаються виходячи з бази, що прийнята на конкретному підприємстві. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої швейної продукції у періоді їх виникнення, тобто ця частина витрат одразу списується на рахунок собівартості реалізації. Розподілена частина постійних загальновиробничих витрат відноситься на виробничу собівартість продукції.

При цьому швейне підприємство повинно визначитись щодо бази розподілу загальновиробничих витрат. На підставі обраної бази розраховується ставка розподілу непрямих витрат. Це відношення їх загальної суми до величини обраної бази розподілу. При цьому слід звертати увагу на те, щоб між цими витратами і базами їх розподілу існувала пропорційна залежність.

Вибір методу та найбільш придатної бази розподілу непрямих витрат визначається не тільки

прагненням правильніше визначити собівартість продукції з метою отримання надійної основи для ціноутворення, але і в значній мірі бажанням виявити точні результати діяльності відповідних виробничих підрозділів швейного підприємства. Багаточисельні фактори, серед яких – різна структура та величина цих витрат на різних підприємствах, відсутність функціонального зв'язку складових частин комплексних витрат з об'єктивними факторами виробництва тощо, не дозволяють рекомендувати постійні, придатні для всіх швейних підприємств способи розподілу непрямих витрат.

Ми вважаємо, що за таких умов при виборі бази розподілу непрямих витрат необхідно керуватися такими визначеними критеріями:

- ✓ причинно-наслідковою залежністю (розподіл витрат залежно від їх рівня); це легко встановити, якщо є прямі виробничі витрати, при цьому визначення такої залежності дозволяє співвідносити об'єкт витрат з понесеними витратами;
- ✓ можливістю забезпечення покриття витрат (наприклад, розподіл непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних робітників);
- ✓ здобутими вигодами; витрати розподіляються виходячи з отриманих при їх понесенні вигод (наприклад, витрати на утримання обладнання реально розподіляти за його вартістю);
- ✓ рівністю; прикладом її вираження може бути однаковий обсяг витрачених матеріальних ресурсів, час тощо.

Адекватність і точність розподілу непрямих витрат, а також віднесення їх на той чи інший калькуляційний об'єкт має виключно важливе значення у процесі калькулювання собівартості швейної продукції, а отже, і першочергове значення для управлінської політики усього підприємства. Таким чином, від раціональності розподілу цих витрат залежить точність визначення собівартості випуску за окремими технологічними лініями та видами продукції. Останнє, в свою чергу, має важливе значення для політики підприємства в галузі ціноутворення та його структурної політики (формування номенклатури випуску та реалізації продукції).

Слід відзначити, що значна частина економістів [21,с.356-358; 39,с.112; 47,с.109; 74,с.130-132; 162,с.177 та ін.] пропонують розподіл непрямих витрат здійснювати методом розрахунку нормативної ставки і методом їх відшкодування. Нормативна ставка розподілу непрямих витрат це відношення очікуваного (планового) розміру непрямих витрат до запланованого значення бази розподілу. Розподілену суму непрямих витрат необхідно визначати як добуток нормативної ставки розподілу та фактичного значення бази розподілу. Застосування такої ставки дає змогу визначати

собівартість продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних непрямих витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок зміни обсягів виробництва.

При цьому виділено причини, котрі показують чому попередній розрахунок непрямих витрат є кращим за визначення дійсних коефіцієнтів за результатами роботи. Серед них:

- 1) щоб не порушувати вимогу до управлінського обліку – інформація про фактичні непрямі витрати за період готується після закінчення звітного періоду, а між тим вона необхідна в оперативному порядку для періодичної оцінки незавершеного виробництва і прибутку, для встановлення цін на продукцію;
- 2) розрахунок щомісячних плаваючих ставок розподілу характеризується високою трудомісткістю;
- 3) розбіжність у часі виготовлення продукції та виникнення непрямих витрат.

Ставка розподілу непрямих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу. При цьому, на наш погляд, в умовах неоднакової складності праці в різних цехах доцільно застосовувати ставки розподілу для кожного виробничого підрозділу.

Досліджуючи проблеми калькулювання собівартості продукції на практиці проф. В.Ф.Палій визначив загальні принципи розподілу непрямих витрат [128,с.181]:

- ◆ різні комплексні непрямі витрати потребують застосування різних баз розподілу між відповідними об'єктами калькулювання;
- ◆ значні суми непрямих витрат, які розподіляються, вимагають більш точних способів їх розподілу, а невеликі суми можна розподіляти за спрощеними методами;
- ◆ розподіл значних комплексів витрат на більш однорідні складові частини, що дозволяє точніше визначати направленість витрат та базу їх розподілу;
- ◆ більш точні результати розподілу дає організація прямого обліку непрямих витрат у місцях виникнення і центрах витрат, що дає можливість наблизити калькуляційні об'єкти до відповідних групувань витрат;
- ◆ максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на виріб.

Вивчення нами економічної літератури щодо даного питання показало, що існують думки й пропозиції відмовитися від групування виробничих витрат у комплексні статті та розподіляти кожен

елемент витрат пропорційно тій ознаці, з якою він безпосередньо пов'язаний. Ми вважаємо, що така методика не дозволить керівникам підприємства здійснювати контроль за роботою окремих виробничих процесів та отримувати оперативну інформацію про реальну структуру витрат кожного елемента обліку.

Серед інших думок виділимо такі. Ряд економістів вважають, що найбільш прогресивним напрямом удосконалення розподілу непрямих витрат виступає застосування комбінованого способу, тобто коли не вся сума тої чи іншої комплексної статті витрат, а тільки окремі її елементи або їх однорідні групи розподіляються між об'єктами обліку витрат відповідно до визначених баз розподілу. При використанні даного методу в калькуляції зберігаються комплексні статті витрат, однак достовірність визначення рівня витрат за кожним об'єктом зростає. Проте трудомісткість таких розрахунків (вони представляють собою складне пропорційне співвідношення, основою для виконання якого служать декілька ознак розподілу) ускладнює впровадження запропонованого способу.

Ми вважаємо, що затрати часу для розподілу непрямих витрат можна скоротити за умов збереження принципу розподілу, який покладений в основу комбінованого способу, тобто розрахувати суму витрат на одиницю продукції кожного виду комплексних витрат згідно з нормами, а потім використовувати нормативні ставки комплексних витрат як бази розподілу для загальної суми фактичних витрат. В обґрунтованості використання нормативів при розподілі фактичних витрат виробництва швейного підприємства не може бути сумнівів.

Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що будь-яка зміна методики обліку та калькулювання потребує внесення змін в їх організацію та постановку роботи інших служб підприємства, пов'язаних з обліком. Тому вирішення таких питань потребує виваженого підходу з боку управлінського персоналу (бухгалтерів, економістів, менеджерів, керівників).

Прослідкуємо процеси розподілу непрямих витрат за видами продукції, що пропонує економічна література за міжнародною методикою щодо даного питання. Отже, існують два основних методи визначення собівартості окремих видів продукції, які розрізняють за процедурою розподілу витрат.

Метод обчислення собівартості за видами продукції на основі загальної бази розподілу непрямих витрат (*plant-wide overhead application base*) полягає у тому, що усі такі витрати виробництва обліковуються на одному синтетичному рахунку, а в кінці звітного періоду проводиться їх розподіл за видами продукції на основі єдиної бази (загальні прямі витрати, прямі

матеріальні витрати, час роботи обладнання і ін.). Перевагою даного методу є те, що він достатньо не затратний. Основний же недолік полягає в тому, що цей спосіб призводить до суттєвих спотворень при визначенні реальної собівартості різних видів продукції.

Метод розподілу непрямих витрат на рівні підрозділів (department-wide overhead application base) є досить трудомістким в порівнянні з попереднім, але одночасно дає більш точну картину собівартості окремих видів продукції. При використанні даного методу непрямі витрати обліковуються на рівні підрозділів з відкриттям окремих субрахунків для кожного підрозділу. В кінці звітної періоду розподіл проводиться для кожного субрахунку окремо. При цьому для кожного з них існує своя база розподілу, що відображає специфіку технологічного процесу підрозділу. Так, непрямі витрати автоматизованого цеху можуть розподілятися за видами виготовленої продукції відносно годин роботи обладнання, а у цеху з перевагою ручної праці – у відповідності до прямих витрат праці.

Таким чином, вибір тієї чи іншої бази розподілу зумовлений функціональною специфікою роботи підприємства (при використанні загальної бази) чи його окремих ланок (при обліку на рівні підрозділів). При цьому основним критерієм вибору бази є поєднання різних видів ресурсів в тій чи іншій технологічній лінії. Основними ресурсами, що використовуються у виробництві продукції, виступають: трудові ресурси (в частині заробітної плати), основні засоби (в частині амортизації), матеріальні оборотні засоби (сировина, матеріали, комплектуючі). Відповідно технологічний процес окремих підрозділів (цехів) підприємства розрізняються за ступенем своєї трудомісткості, капіталомісткості, матеріаломісткості.

Якщо діяльність підрозділу є трудомісткою (має велику питому вагу ручної праці), то його загальновиробничі витрати можна розподілити за видами продукції взявши за основу показники, що пов'язані з споживанням трудових ресурсів. В якості бази розподілу непрямих витрат даного підрозділу можна використати: фактичні прямі витрати праці, нормативні (планові) прямі витрати праці, кількість персоналу, задіяного в тому чи іншому технологічному процесі.

Якщо діяльність підрозділу є капіталомісткою (автоматизовані виробничі лінії), то його загальновиробничі витрати можна розподіляти за видами продукції, взявши за основу показники, пов'язані з використанням основних засобів. В якості бази розподілу в даному випадку можуть використовуватися: амортизаційні відрахування за видами продукції, планові (нормативні) години роботи обладнання, фактичні години роботи устаткування, залишкова вартість основних засобів, що задіяні в тому чи іншому технологічному процесі.

Якщо ж діяльність підрозділу є матеріаломісткою (витрати, додані до вартості продукції в даному підрозділі, у своїй більшості є витратами сировини та матеріалів), то за базу розподілу можна прийняти: фактичні прямі витрати матеріалів, планові прямі витрати матеріалів.

Якщо не можна чітко визначити, якою є діяльність підрозділу (трудо-, капітало- чи матеріалоємною), то можливим є використання комбінованих баз розподілу, що розраховуються на основі двох і більше видів ресурсів:

- повні прямі матеріальні витрати (поточні матеріальні витрати плюс амортизація) – при великій кількості використовуваних матеріалів та основних засобів;
- додана вартість (амортизація плюс прямі витрати праці) – при високій питомій вазі трудових витрат та капіталу (основних засобів);
- витрати праці плюс поточні матеріальні витрати – при великій кількості матеріалів та ручної праці;
- повні прямі витрати – при відсутності пріоритету будь-якого виду ресурсу.

Окрім названих базових одиниць для розподілу загально виробничих витрат використовуються і деякі інші (метод визначення проценту від заробітної плати виробничих робітників, метод обчислення одиниці випуску продукції, метод визначення відсотку від використаних основних матеріалів, метод обчислення проценту від прямих основних витрат) [47,с.138].

У таблиці 2.5 наведені основні бази розподілу непрямих витрат, які ми визначили шляхом узагальнення вітчизняного за зарубіжного досвіду щодо найбільш прогресивних методів їх розподілу. При цьому ми прагнули відібрати для складової кожного елементу витрат найбільш економічно обгрунтовану базу.

Таблиця 2.5

Бази розподілу непрямих витрат, сфера їх застосування, переваги та недоліки

База розподілу	Формула бази розподілу	Умовні позначення	Застосування, переваги, недоліки
Оплата праці основних робітників	$V_j^1 = \frac{ЗПор_{jnp}}{\sum ЗПор}$	ЗПор _{jnp} – заробітна плата основних робітників на виробництво j-го виду продукції; ΣЗПор – загальна сума заробітної плати основних робітників	<ul style="list-style-type: none"> ➤ рекомендується для виробництв, що застосовують єдині ставки заробітної плати ➤ придатна за умов високої трудомісткості процесів, незначній частці непрямих витрат у загальних витратах, незначному асортименті продукції; ➤ не використовується при малій (до 10%) частці праці та значних непрямих витратах (30%).
Час роботи основних робітників	$V_j^2 = \frac{ЧРор_{jnp}}{\sum ЧРор}$	ЧРор _{jnp} – години роботи основних робітників при виготовлення j-го виду продукції; ΣЧРор – загальний час роботи основних робітників	<ul style="list-style-type: none"> ➤ використовується у випадках, коли немає значної різниці між величиною заробітної плати основних робітників і вона для усіх є майже однаковою.

Витрати основних матеріалів	$V_j^3 = MB_{jnp} / \sum MB$	MB_{jnp} – витрати основних матеріалів на виробництво j -го виду продукції; $\sum MB$ – загальна сума витрат матеріальних ресурсів	<ul style="list-style-type: none"> ➤ використовується у матеріаломістких підрозділах підприємств; ➤ значна частина непрямих витрат пов'язана із витрачанням матеріалів, а не часу.
Прямі витрати	$V_j^4 = ПВ_{jnp} / \sum ПВ$	$ПВ_{jnp}$ – прямі витрати, що відносяться до j -го виду продукції; $\sum ПВ$ – загальна сума прямих витрат	<ul style="list-style-type: none"> ➤ оскільки прямі витрати це сума заробітної плати основних робітників та вартості основних матеріалів, то недоліки вищезазначених баз властиві даному методу
Машино-години роботи обладнання	$V_j^5 = ЧРо_{jnp} / \sum ЧРо$	$ЧРо_{jnp}$ – години роботи обладнання при виготовленні j -го виду продукції; $\sum ЧРо$ – загальний час роботи обладнання	<ul style="list-style-type: none"> ➤ доцільно використовувати у виробництвах із значними капіталовкладеннями; ➤ загальновиробничі витрати з більшим ступенем пов'язані із використанням техніки та устаткування.
Балансова вартість одиниці обладнання	$V_j^6 = БВо_{ijnp} / \sum БВо$	$БВо_{ijnp}$ – балансова вартість одиниці i -ї групи обладнання, що використовується при виробництві j -го виду продукції; $\sum БВо$ – загальна сума балансової вартості обладнання з виробництва всієї продукції підрозділу	<ul style="list-style-type: none"> ➤ застосовується у випадку значної питомої ваги витрат на утримання та експлуатацію устаткування у загальній сумі непрямих витрат.
Площа	$V_j^7 = КПо_{jnp} / \sum КПо$	$КПо_{jnp}$ – корисна площа, яку займає обладнання, що виготовляє j -й вид продукції; $\sum КПо$ – загальна корисна площа, яку займає обладнання	<ul style="list-style-type: none"> ➤ рекомендується до використання у випадках, коли непрямі витрати пов'язані із площею, яку займає підрозділ (служба охорони, склади тощо).
Одиниці випуску продукції	$V_j^8 = К_{jnp} / \sum К$	$К_{jnp}$ – кількість продукції j -го виду; $\sum К$ – загальна кількість продукції випущеної у підрозділі	<ul style="list-style-type: none"> ➤ придатна тільки тоді, коли у підрозділі виготовляється один вид продукції.

На підставі усього вищевикладеного нами розроблена і запропонована до використання блок-схема рішення комплексу завдань процесу обліку та розподілу непрямих витрат у швейному виробництві (рис.2.9).

Впровадження викладених рекомендацій удосконалення обліку та розподілу витрат з обслуговування та управління в швейній галузі дозволить підвищити достовірність, аналітичність та співставність облікових даних, полегшить виявлення резервів їх зниження.

Ринкові механізми господарювання на швейних підприємствах України усіх форм власності вимагають прискореної підготовки та освоєння нових видів продукції. Пов'язані з цим витрати включаються до виробничої собівартості нових виробів, де займають невисоку питому вагу відносно загального підсумку. Це, на нашу думку, і служить причиною їх ігнорування в обліку, що сприяє викривленню дійсного рівня виробничих витрат.

За своїм натуральним (матеріальним) складом витрати на освоєння швейного виробництва нічим не відрізняються від витрат операційної діяльності на виготовлення будь-



Рис.2.9. Блок-схема процесу обліку непрямих витрат на підприємствах швейної галузі.

якого виду продукції галузі, а отже, складаються з: витрат живої праці (робота конструкторів, технологів та безпосередньо робітників); поточних витрат уречевленої праці (вартість матеріалів –

тканини верху, підкладки, прикладу, фурнітури, оздоби та ін.); одноразових витрат праці, уречевленої в основних фондах; амортизаційних відрахувань; витрат на спеціальне оснащення.

Таким чином, витрати освоєння відображують усі необхідні елементи виробництва. Економічна природа цих витрат виражається у підвищеній собівартості виготовлення першого зразка або серії, яка, на думку проф. О. С. Бородкіна, зумовлена такими основними факторами як передаванням у серійне виробництво конструктивно недосконалих виробів; недоліками у технологічній підготовці; організаційними недоробками виробництва [17,с.15].

У ході дослідження нами було виявлено, що у період освоєння відчутним є не тільки вплив конструкторських недоробок, а й ненадійність технологічного процесу, низький рівень організації виробництва і праці, слабка підготовка кадрів тощо. У цьому, на наш погляд, приховані великі внутрішні резерви для подальшого скорочення витрат на освоєння нових виробів.

Дослідження показують, що в обліку витрат на підготовку та освоєння нових видів продукції на практиці використовуються різні методи і технічні прийоми. Найбільш поширеними варіантами обліку витрат на освоєння нових видів продукції є облік: за статтями калькуляції (як на серійні вироби), а не за напрямками; за скороченою номенклатурою витрат; за розширеною номенклатурою витрат, тобто за напрямками і видами витрат. Це, в свою чергу, як ми вважаємо, негативно позначається на оперативному контролі за здійсненням витрат та проведенням економічного аналізу використання коштів за цільовим призначенням.

В процесі розробки нової моделі швейного виробу підприємства галузі проходять ряд етапів, найхарактернішими з яких є: проектування та конструювання нового виробу; розробка та складання конструкторської документації; виготовлення та випробування дослідного зразка; коригування при необхідності документації на нього; передача нової моделі у виробництво для виготовлення пробної (установочної) партії; серійне виготовлення.

На кожному з цих етапів здійснюються витрати, які формують статті витрат на освоєння нової швейної продукції, а саме:

- витрати на проектування і конструювання нового виробу;
- витрати на проектування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу на його виготовлення;
- витрати на розробку і оформлення нормативів витрат;
- витрати на випробування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристроїв для виробництва нових виробів;

- витрати на перепланування, перестановку і налагодження обладнання;
- витрати на виготовлення первісного комплекту спеціального інструменту і пристроїв для дослідного зразка продукції;
- витрати на виготовлення дослідного зразка.

Така номенклатура статей передбачена нормативними документами щодо даного питання, однак, ми вважаємо, що вона не охоплює всього переліку витрат, які несе швейне підприємство при освоєнні виробництва нових моделей. У ній в основному передбачається проектування і розробка технологічного процесу, виготовлення нового виробу і технологічного оснащення. Проте, крім названих робіт, підприємства виробляють спеціальні пристрої та інструменти, провадять роботу з підготовки виробу до серійного виробництва, перепідготовку робітників (лекальників, розкрійників, швей та ін.) та ІПП. Тому, для обліку цих витрат, як ми вважаємо, необхідно передбачити такі статті, а отже, і розширити діючу номенклатуру статей витрат на освоєння нової продукції.

Таким чином для обліку витрат на підготовку та освоєння нових видів продукції додатково необхідно ввести такі статті:

- Витрати на виготовлення дослідного зразка (партії).
- Випробування на підприємствах і у споживачів дослідного зразка (партії).
- Розробка й освоєння нової заводської технології процесів виробництва.
- Витрати на підвищення якості, довговічності та надійності виробів.
- Витрати на підготовку кадрів та інші витрати.

Щодо питання відображення витрат на освоєння нової продукції в системі бухгалтерських рахунків, то його, як на нашу думку, необхідно розглядати з врахуванням практики розподілу робіт на різних етапах. Відсутність чітких методичних рекомендації з цієї проблеми призводить до розпорошеності витрат з підготовки та освоєння нової продукції на різних витратних рахунках, що утруднює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми витрат.

На швейних підприємствах під розробку нової моделі відкривається замовлення, виробу присвоюють певний шифр, який проставляється в усіх документах на списання матеріальних та трудових ресурсів, що прямо відносяться на замовлення. Витрати групуються в картках аналітичного обліку на кожну модель і ведуться у розрізі статей за скороченою номенклатурою витрат. Облік наступних етапів здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а саме субрахунку для експериментального цеху, і при передачі моделі у серійне виробництво – на субрахунку швейного цеху. Для цього відкривається разове замовлення. І, оскільки, продукція має закінчений цикл

виробництва, вона може бути реалізована покупцеві. Тому її випуск оформляється здавальною накладною на склад готової продукції. Облік витрат цього етапу здійснюється на картках аналітичного обліку в розрізі повної номенклатури статей витрат. Фактичну собівартість таких виробів розраховують на основі нормативної вартості з врахуванням змін норм і відхилень від них. Перевагою такої методики обліку витрат на освоєння нової продукції, як ми вважаємо, є те, що вони згруповані за місцями та етапами їх виникнення.

Основними недоліками в обліку, як показують дослідження, виступають:

- ✓ слабка нормативна база в економічних розрахунках витрат освоєння, внаслідок чого фактичні витрати, як правило, різко відрізняються від кошторисних;
- ✓ здійснення обліку фактичних витрат на підготовку й освоєння на різних балансових рахунках не за затвердженою номенклатурою;
- ✓ відсутність лімітування і суворого контролю за здійсненням фактичних витрат;
- ✓ нерівномірне включення витрат з освоєння до собівартості продукції, що випускається серійно або масово.

Одним з недоліків при організації аналітичного обліку коштів на освоєння є те, що кошторисна вартість освоєваних виробів визначається за напрямками витрат, а фактичні витрати враховуються за статтями калькуляції. Тому економію (перевитрати) коштів проти кошторису визначають в цілому, а не за видами витрат, що, як правило, утруднює здійснення оперативного контролю й економічного аналізу витрат на освоєння.

Не можна не погодитися з пропозицією деяких авторів, які пропонують для покращення обліку витрат на освоєння нових виробів здійснювати його за напрямками, а в їх середині – за статтями калькуляції або елементами витрат [17,с.16].

Найважливішою, як на наш погляд, проблемою в обліку витрат на підготовку й освоєння нових видів швейних виробів є способи включення їх до собівартості продукції, що випускається. На підприємствах застосовують різні, часто недосконалі методи погашення витрат, які на практиці призводять до помилок при включенні до собівартості продукції (нерівномірне, надмірне або повне). Найбільш поширеними є такі:

- 1) пряме віднесення на собівартість освоєваної продукції;
- 2) через рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 3) попереднє відображення витрат на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і подальше

включення їх до собівартості продукції.

Однак, найбільш доцільно, на думку таких вчених як проф. І. А. Басманов, П. С. Безруких, О. С. Бородкін, списувати витрати на підготовку та освоєння нової продукції на собівартість шляхом кошторисних ставок [8,с.102; 11,с.182-187; 16,с.153; 17,с.17-18]. При використанні цього методу попередньо складають кошторис, що передбачає перелік усіх витрат, пов'язаних з підготовкою й освоєнням виробу. Кошторисну ставку визначають діленням загальних витрат на запланований випуск виробу (але не більше ніж два роки). У зв'язку з тим, що впродовж періоду освоєння виробу можуть бути додаткові витрати, не передбачені кошторисом, в останній періодично не рідше від одного разу в квартал слід вносити корективи. Цим буде досягнуто повне погашення витрат на підготовку після закінчення робіт і переходу на його серійний, масовий випуск.

Аналіз інших існуючих способів покриття витрат на освоєння показує, що більшість з них не дає бажаного результату, оскільки вони не виключають нерівномірності включення витрат до собівартості продукції або є неповне (надмірне) списання внаслідок здійснення додаткових витрат з освоєння [17,с.18].

З метою більш рівномірного і повного включення витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції до собівартості освоєваних виробів проф. О. С. Бородкін пропонує використовувати метод уцінки [14,с.85].

На завершення розгляду поставленої проблеми необхідно відзначити, що, на підприємствах з багатоменклатурним виробництвом, де період освоєння їх незначний і витрати порівняно невеликі, їх можна планувати і обліковувати у складі загальновиробничих витрат. Відповідно, на підставі п.16 П(С)БО 16 витрати на організацію та освоєння нового виду продукції підлягають розподілу в складі загальновиробничих витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. При виготовленні виробів за індивідуальними замовленнями витрати на підготовку виробництва відносять повністю на собівартість відповідного виробу або партії виробів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II

Підсумовуючи другий розділ наукової роботи необхідно звернути увагу на таке:

1. Внутрішньогосподарський облік швейного виробництва це система для задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів для оперативного управління витратами виробництва з метою найбільш ефективного господарювання. Найбільш істотним при цьому є своєчасне одержання детальної та вірогідної інформації про витрати як виробництва в цілому, так і в розрізі його окремих ділянок: цехів, бригад, дільниць тощо.

2. Запаси займають значну частку в активі виробничих витрат, а їх оцінка впливає як на валову балансу, так і на собівартість виготовленої швейної продукції і, як наслідок на визначення фінансового результату діяльності. Визначено, що кожен із можливих методів оцінки запасів (метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, методи середньозваженої собівартості, LIFO, FIFO, нормативних затрат, метод вартості реалізації) має свої переваги та недоліки щодо діяльності досліджуваних підприємств, тому використовується той чи інший метод залежно від мети, яку ставить підприємство перед собою.

Групування та облік прямих матеріальних витрат необхідно здійснювати з врахуванням особливостей їх виробничого споживання, що зумовлені ступенем готовності тих чи інших видів та груп матеріальних ресурсів до використання у виробничому процесі. Тому матеріали у швейному виробництві запропоновано класифікувати за двома напрямками – економічним (в його основу покладено значення матеріалів для процесу виробництва) і технічним (для правильного планування потреби в матеріалах, раціональної організації їх обліку та контролю).

3. Необхідно чітко розрізнати такі два поняття, як «відпуск матеріалів у виробництво» і «витрачання матеріалів на виробництво». Якщо за умовами виробництва відпуск матеріальних цінностей цехам проводиться «під звіт», до цехових складів (без зазначення виробничих замовлень), відпуск зазначених цінностей розглядається не як витрати на виробництво, а як переміщення матеріальних цінностей. Тому перше поняття означає, що рух матеріалів на складах підприємства змінюється відпуском у цехи, а друге – фактичне використання матеріалів на виробництво швейних виробів.

Різного роду відхилення, які виникають у процесі розкрою та виробництва моделей впливають на величину матеріальних та трудових витрат. Виявлено, що на перерозхід тканини може впливати ряд факторів (використання тканини різної

ширини в одному настилі, розкрій одиночного настилу тканини поверх встановленої кількості, недостатній натяг полотен під час настилання тканини на столи, пошкодження окремих деталей крою, розхід більш дорогих тканин підкладки в межах однієї групи).

Видавати фурнітуру у виробництво доцільно на основі накладної, що вмонтована у маршрутний лист та відмовитися від ведення лімітних карток. Перевагою такого методу обліку відпуску фурнітури із складу є те, що прискорюється документооборот та обробка інформації про використання не тільки основних, але і допоміжних матеріалів.

4. Незадовільний стан обліку енергетичних витрат у швейній галузі дозволив запропонувати три послідовні етапи обліку цієї ділянки робіт. На першому етапі необхідно проводити облік загальних витрат на придбання електроенергії; на другому – облік витрат на трансформування та внутрішньофабричне переміщення і розподіл електроенергії, заключним етапом є розподіл сум фактичної собівартості витраченої електроенергії за місяцями її споживання та підрозділами підприємства.

5. Побудова обліку трудових витрат потребує генерування нової системи його організації, більш гнучкої та сприйнятної до змін умов виробництва, більш оперативної щодо можливості управління цими видами витрат. Для цього пропонується доповнити класифікацію витрат на оплату праці (розподілом за напрямками витрат, за видами продукції) для задоволення поставлених вимог.

Швейна галузь характеризується поточно-масовим виробництвом з широкою подетальною спеціалізацією, послідовним розміщенням робочих місць та постійним переміщенням оброблюваних деталей, вузлів, виробів від однієї операції до іншої. Найбільш раціональною визнано оплату праці робітників за кінцевою виробничою операцією, тобто за кількістю готових виробів зданих на склад.

6. Побудовано інформаційні моделі вирішення завдань щодо обліку матеріальних витрат, оплати праці, а на їх основі – схеми діалогу автоматизованого робочого місця обліку матеріальних витрат, обліку праці та її оплати, обліку виробничих витрат. Для автоматизації цієї ділянки доцільно використовувати запропоновані класифікатори цехів та дільниць, виробів і деталей, рахунків бухгалтерського обліку, статей калькуляції, операцій обробки тощо.

7. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування необхідно визначати не лише в загальному на підприємстві та в розрізі цехів, але й за місцями їх виникнення і центрами витрат, тобто за однорідним обладнанням, автоматичними та поточними лініями тощо. Для організації такої роботи запропоновано порядок групування устаткування у відповідності з технологічними потоками виникнення витрат.

Встановлено, що метод розподілу експлуатаційних витрат пропорційно до основної зарплати робітників одержав широке розповсюдження. Однак сфера використання такого методу не повинна поширюватися на підприємства, які виготовляють різнорідну продукцію з різним ступенем механізації та автоматизації. Щоб уникнути спотвореного впливу зарплати, запропоновано використовувати базовий параметр в межах технологічно подібних виробів; замість одного середнього в цеху і для усіх виробів проценту до заробітної плати, необхідно обґрунтувати для кожного цеху декілька таких коефіцієнтів.

Використання нормативної ставки при розподілі непрямих витрат дає змогу визначати собівартість одиниці швейної продукції одразу після її виготовлення та уникнути її коливання в результаті зміни обсягів виробництва. Вибір бази розподілу повинен ґрунтуватися за визначеними критеріями та функціональною специфікою роботи підприємства чи його окремої ланки.

8. Проаналізувавши недоліки методики обліку витрат на освоєння нової продукції у швейній галузі, розширено номенклатура статей цих витрат, визначено найбільш досконалі способи їх включення у собівартість продукції.

РОЗДІЛ III
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЙОГО МІСЦЕ В
ПРОЦЕСІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Організація та методика бухгалтерського обліку витрат
в сучасних умовах господарювання

Ринкові перетворення, об'єктивно викликані в нашій державі, а також зміна форм власності, проголошення стратегії переходу до ефективної соціально орієнтованої економіки закономірно вимагають реформування системи бухгалтерського обліку. Саме економічні відносини, що формуються на сучасному етапі розвитку суспільства, і породжують нові питання організації та методики бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів та правил.

Процес інтеграції у світову економіку вимагає узгодження усієї сукупності елементів вітчизняної та закордонної господарських систем, у тому числі й бухгалтерського обліку. Тому перед вченими постає завдання, враховуючи особливості національного обліку, максимально наблизити його структуру та зміст до міжнародних стандартів. Це сприятиме створенню єдиного внутрішнього ринку об'єднаної Європи, взаємопроникненню і взаємодоповненню структур економік усіх інтегруючих країн.

У дискусії науковців щодо необхідності реформування вітчизняної системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції можна виділити такі основні напрями:

- перетворення бухгалтерського обліку в засіб управління, пошуку та мобілізації резервів підвищення ефективності виробництва та прискорення темпів економічного розвитку промисловості, зокрема швейної галузі;
- вивчення й використання у практичній роботі вітчизняних промислових підприємств передових та найбільш придатних до сучасних умов методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які використовуються у економічно розвинених країнах світу.

Сучасні умови господарювання вимагають побудови оперативної, гнучкої до ринкових механізмів та надійної облікової моделі, яка коригуватиме дії апарату управління для усунення фінансових труднощів, своєчасно передбачатиме несприятливі ситуації і координуватиме всю господарсько-фінансову систему для досягнення позитивних кінцевих результатів діяльності, тобто

стане фундаментом оновленого управління.

Ми вважаємо, що тенденції розвитку внутрішньогосподарського обліку в сучасних умовах показують, що він з кожним етапом своєї еволюції все більше набуває такої орієнтації і прямує до створення в майбутньому системи обліку, яка задовольнятиме потреби управління. Тобто система бухгалтерського обліку, як інформаційний елемент управління, зазнає суттєвих змін. Їм передують уважне вивчення зарубіжного досвіду, адже успішна інтеграція України в загальносвітовий ринок неможлива без використання вже розроблених та узгоджених стандартів інформаційного забезпечення господарської діяльності. При цьому глибокого дослідження вимагають базові елементи інформаційної системи промислових підприємств. Мається на увазі роль, місце та функції внутрішньовиробничої бухгалтерії у системі обліку витрат та калькулюванні собівартості продукції.

Характеризуючи системи обліку витрат, що зараз використовують вітчизняні підприємства швейної галузі, необхідно підкреслити їх особливості. А саме, застосовується поділ витрат на прямі та непрямі, що передбачено чинними нормативними документами. Прямі витрати відображаються у розрізі видів та груп готової продукції. Непрямі розподіляються за центрами витрат та центрами відповідальності між видами та групами готової продукції на основі обраних баз розподілу. Такий розподіл у більшості випадків не залежить від ступеня використання виробничих потужностей та завжди є достатньо умовним. Саме на цьому ґрунтується обмеженість достовірного та раціонального використання систем обліку повних витрат швейного виробництва.

При побудові обліку виробничих витрат з метою управління на сучасному етапі розвитку виробництва можна простежити два основні напрямки. Перший підхід зорієнтований на виробництво і направлений на вдосконалення калькулювання та контролю витрат за кожним окремим видом продукції. Другий підхід спрямований на покращення методики прийняття управлінських рішень, уміння корегувати їх в залежності від зміни ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів і зорієнтований він, відповідно, на ринок.

Дані напрямки до побудови внутрішньогосподарського обліку реалізують відповідні системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [161,с.3]. Тому перший із зазначених підходів передбачає поділ усіх витрат на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні), а системи їх обліку призначені для обчислення собівартості продукції за методом повних витрат. Другий підхід реалізують системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції за методом неповних (усічених) витрат, які роблять наголос на відображенні залежності витрат від зміни в обсязі та структурі готової продукції, що призводить до поділу витрат на змінні (продуктивні), які

прирівнюються до прямих, та постійні, які ототожнюються з непрямими. Це означає, що «ринкові» методи обліку забезпечують в кожному конкретному звітному періоді контроль за впливом розміру витрат на обсяг готової продукції та результати від реалізації товарної продукції; в них відображається і зворотній вплив.

Зазначені вище сучасні системи внутрішньовиробничого обліку витрат можна класифікувати за повнотою відображення витрат та за ступенем їх нормування. Системи, які відрізняються за першою ознакою, поділяються на повні (вони фіксують усі витрати) та часткові (вони показують лише частину витрат). У другому випадку розрізняють нормативні (стандартні) та ненормативні (фактичні). Одночасне використання названих двох підстав призводить до певної класифікації систем обліку виробничих витрат.

Система обліку повних фактичних витрат, що традиційно використовується і у вітчизняному бухгалтерському обліку, передбачає всебічне та точне відображення усіх витрат. Першим варіантом цієї системи обліку, який дістав назву стандарт-кост, є облік фактичних витрат. Другий варіант методу ґрунтується на уявленні, якими мають бути витрати на виробництво. При цьому заплановані витрати закріплюються у розроблених нормах або кошторисах, після чого всі фактичні витрати обліковуються за такими ознаками – ті, що відповідають нормам і ті, що нормам не відповідають.

В економічній літературі, що розглядає систему стандарт-кост, даються різні її визначення, однак в усіх випадках ця система трактується як інструмент контролю, направлений на регулювання прямих витрат виробничої діяльності. При цьому ми пропонуємо виділяти такі її особливості. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів (ресурсів) є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їх документування. Перед менеджерами стоїть завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не усі підприємства відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті із них, що використовують поточні нормативи. Третьою ознакою, в частині відображення відхилень від норм, є виділення спеціальних синтетичних рахунків для їх відображення – за статтями калькуляції, за факторами відхилень. Зазначені особливості означають, що з метою управління витратами завжди розглядаються питання: наскільки суттєві дані відхилення, щоб їх враховувати; що вони показують; при вирішенні яких проблем їх можна використати; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат виробництва.

До переваг системи стандарт-кост перш за все відносять: забезпечення інформацією про очікувані витрати виробництва та реалізацію продукції; встановлення ціни на основі заздалегідь

визначеної собівартості одиниці продукції; формування звіту про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та причин їх виникнення.

Оскільки системи, що обліковують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво, то принципи їх обліку відповідають вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва. Разом з тим, системи обліку повних витрат трудомісткі, дають запізнілу інформацію, яку практично неможливо використати для досягнення конкретних виробничих цілей. Калькулювання повних витрат значно знижує її точність, оскільки в цьому випадку собівартість виробів викривлюється в результаті непрямого розподілу великої кількості прямих та непрямих (загальних) витрат.

Ці недоліки компенсують зорієнтовані на ринок системи обліку неповних витрат, які спрямовані на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень. Усічений облік витрат починається тоді, коли мають місце такі завдання калькуляційного підрахунку результатів діяльності:

- економічний контроль та складання кошторису;
- облікове обґрунтування підприємницького рішення, коли функція управління витратами

лежить в основі управління господарськими процесами [212,с.554].

Детально описуючи директ-костінг, економічна література відзначає притаманні даній системі як певні переваги, так і суттєві недоліки, які стали об'єктом критики вчених. Останні, підкреслюючи її переваги для короткотермінового планування прибутку і прийняття управлінських рішень, вказують на те, що директ-костінг створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу. Противники системи переконані, що постійні непрямі витрати, подібно до змінних використовуються для виробництва продукції і, отже, вони повинні бути розподілені на залишки готової продукції і незавершене виробництво. Таким чином, із вище викладеного ми бачимо, що найбільше протиріччя виникає при розгляді питань, які стосуються впливу системи директ-костінг на визначення доходу. Однак, вказані недоліки, можна вважати несуттєвими, оскільки метод відокремленого обліку змінних та постійних витрат має важливу перевагу, а саме – можливість управляти обсягом виробництва товарів при масовому їх випуску на ринок.

Особливістю системи є й те, що в ній не розрізняють постійних та змінних витрат і це може розцінюватися як її недолік. Однак на противагу вона має вагомі позитивні риси:

- витрати розраховуються на основі даних про ступінь використання виробничих

потужностей, а не ставляться в залежність від обсягу виробництва (саме використання виробничих потужностей, на думку ряду авторів виступає основним фактором при формуванні собівартості);

➤ аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дає змогу контролювати ефективність господарського процесу, тобто є можливість за його допомогою уникати необґрунтованих випадкових коливань собівартості.

На даному етапі розвитку світової економіки використовуються два варіанти усіченого методу визначення собівартості:

1. Метод змінної собівартості (простий директ-костінг), що ґрунтується на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати.
2. Метод прямої собівартості (розвинутий директ-костінг), при якому до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні виробничі витрати.

Простий директ-костінг характеризується такими особливостями: - використовується інформація для аналізу витрат, випуску та результатів в цілому на підприємстві; - склад витрат, що входить до собівартості виробу, визначається змінністю (залежить від обсягу виробництва).

Організуючи розвинутий директ-костінг, витрати, обсяг реалізації та фінансові результати обліковуються за секціями, сегментами діяльності та центрами відповідальності, що дозволяє посилити скерованість обліку витрат та провести оцінку отриманих конкретних результатів у розрізі широкого діапазону внутрішніх та зовнішніх сегментів.

На думку А. Яругової, Ю. Сковронського «...із характеристики обліку змінних витрат випливає, що концепція методу директ-костінг повинна вплинути на розвиток обліку витрат. Правда перелік його недоліків такий великий як і список його переваг. Однак реакцією на директ-костінг можуть бути форми цього методу, вільні від його недоліків і, безсумнівно, наділені його перевагами. Вже не може бути мови про модель, в якій би нехтувався зв'язок між ростом виробництва і ростом витрат» [207,с.82].

В економічній літературі, що розглядає дане питання, немає єдиної думки щодо доцільності використання методу директ-костінг на вітчизняних підприємствах: позиції коливаються від повної відмови до беззастережного його схвалення, хоча Методичні рекомендації №47 подають його як систему, що відкриває суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат, а також нові підходи до калькулювання собівартості продукції [108,с.64].

В умовах недовантаженості виробничих потужностей частина постійних витрат припадає на частку незадіяних виробничих потужностей. За таких умов використання методу директ-костінг, на

нашу думку, сприятиме виявленню того рівня їх завантаження, який забезпечить беззбиткове виготовлення продукції, дасть змогу швидко переорієнтувати виробництво на випуск більш рентабельних виробів. Принципи, що лежать в його основі відповідають потребам вивчення ринку, облік набуває прогнозного характеру. Особливо перспективним є впровадження деяких елементів цього методу на середніх та великих із складною внутрішньою структурою, крупносерійним та масовим типом виробництва і водночас мобільним щодо асортименту продукції підприємствах. Функціонування таких структур у ринковій економіці неможливе без створення внутрішньої системи управління собівартістю, що обходиться достатньо дорого та під силу лише могутнім, з фінансової точки зору, та стійким підприємствам.

Більш детальне вивчення системи директ-костінг показує, що впровадження окремих його елементів для калькулювання собівартості продукції на підприємствах України і, зокрема, у швейній галузі дасть змогу: по-перше, посилити аналітичність обліку, знизити громіздкість та трудомісткість розподілу непрямих витрат; по-друге, співставити темпи росту окремих статей змінних витрат з темпами виробництва, що дозволить покращити їх планування і оптимізацію; по-третє, розв'язати такі завдання як «виробник – покупець», «витрати – результати».

Підсумовуючи усе вище викладене, пропонуємо схему, зображену на рисунку 3.1, в якій подані основні характерні відмінності між метою та завданням двох основних підходів до обліку виробничих витрат.

Нині в управлінні компаніями розвинених держав світу спостерігається відхід від традиційних методів обліку виробничих витрат, пошук більш ефективних способів підвищення якості продукції і зниження її собівартості. Така тенденція зумовлена серйозними змінами в галузі техніки, технології та організації, що відбуваються останніми десятиліттями, і призвели до зміни структури витрат, скорочення процесу виготовлення виробів тощо. Поряд з цим обмежена можливість росту прибутку компаній за рахунок підвищення цін через опір покупців і посилення конкуренції на світовому ринку, загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту заставили керівників компаній переглянути принципи управління собівартістю з метою скорочення часу виробничого процесу, покращення якості продукції і зниження непродуктивних витрат. При цьому вияснилося, що традиційні методи обліку витрат (стандарт-кост, директ-костінг та ін.) мають ряд недоліків, що обмежують сферу їх використання в сучасних умовах. Необхідність усунення цих обмежень і посилення контролю за витратами на усіх стадіях виробничого циклу виготовлення продукції призвели до істотних змін традиційних систем обліку виробничих

витрат.

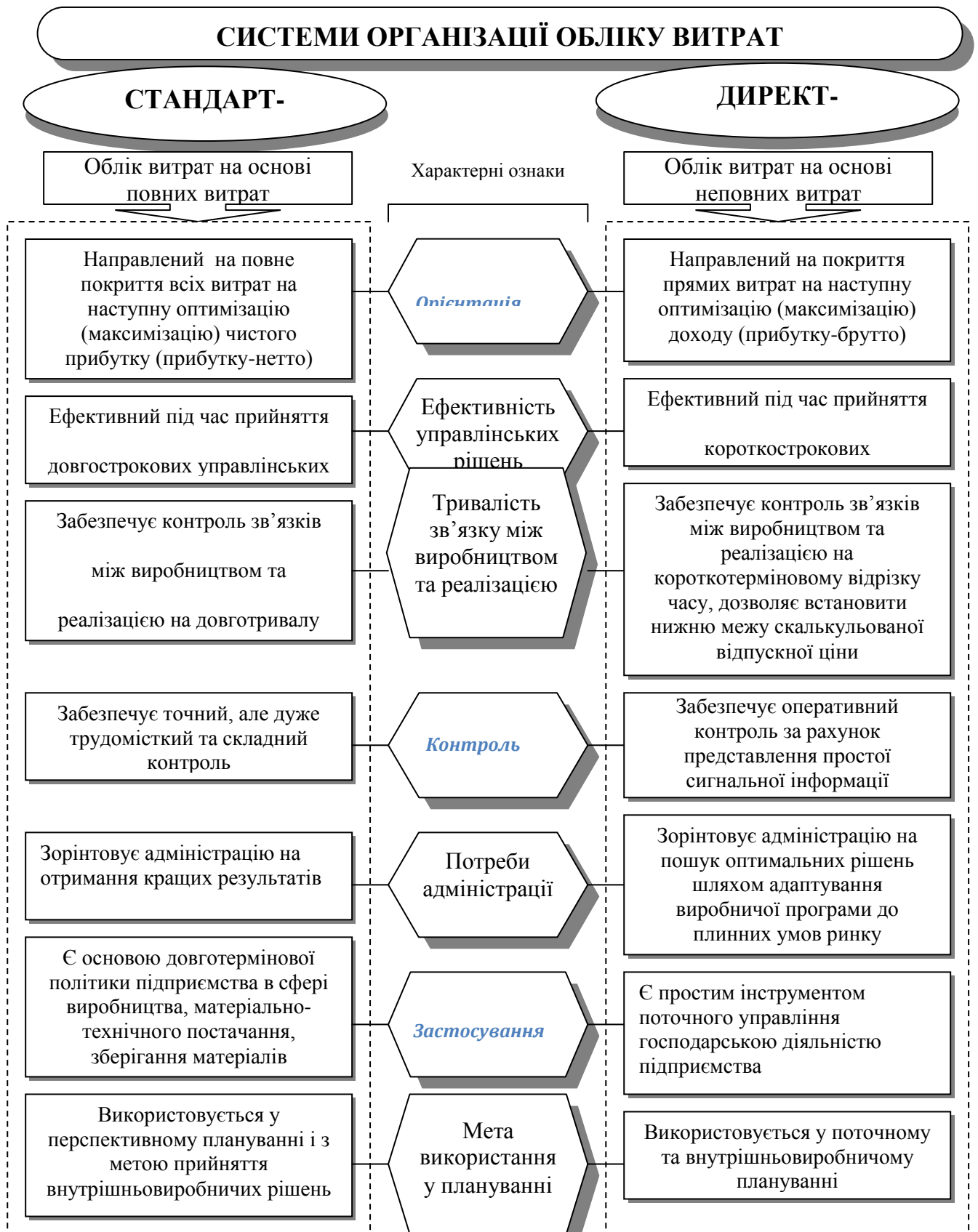


Рис.3.1. Характерні відмінності між метою та завданням систем організації обліку виробничих витрат

ма

управління витратами (total cost management), що дає змогу управляти всіма ресурсами компанії і

видами діяльності, в процесі яких ці ресурси використовуються. В даній системі важлива роль відводиться розробці та впровадженні методу обліку витрат, що ґрунтується на діяльності (activity-based costing).

Сутність визначеного підходу полягає у наступному. Ефективним напрямком зниження витрат є управління ресурсоспоживної діяльності за допомогою спонукаючих її причин. На рис.3.2 проілюстровано метод ринкового підходу.

Наведена схема показує, що при даному підході планова собівартість встановлюється в межах між допустимою собівартістю одиниці продукції, виходячи з її ринкової ціни, і собівартістю, вирахованою на основі сучасних технічних рішень і методів виробництва. Для досягнення планових витрат продукція піддається постійному ФВА, що здійснюється багатопредметною конструкторською групою. В результаті планові витрати не стають стандартними, оскільки передбачається, що витрати, які плануються на кожному етапі, будуть нижчими за витрати попереднього періоду. Такий підхід забезпечує можливість постійного скорочення витрат і підвищення якості виробів.

До позитивних рис наведеної методики можна віднести гнучкість та простоту її практичного застосування при короткострокових розрахунках, які здійснюються в основному на підприємствах з диференційованим серійним та масовим виробництвом, схильним до впливу кон'юнктурних коливань, до яких відносяться і швейні підприємства України. Недоліком цієї системи є надто складний характер обчислень націнки на покриття сталих витрат. Складність полягає в тому, що націнка окрім сталих витрат включає в себе ще й дохід, у зв'язку з чим витрати змішуються з доходами [26,с.67-70].

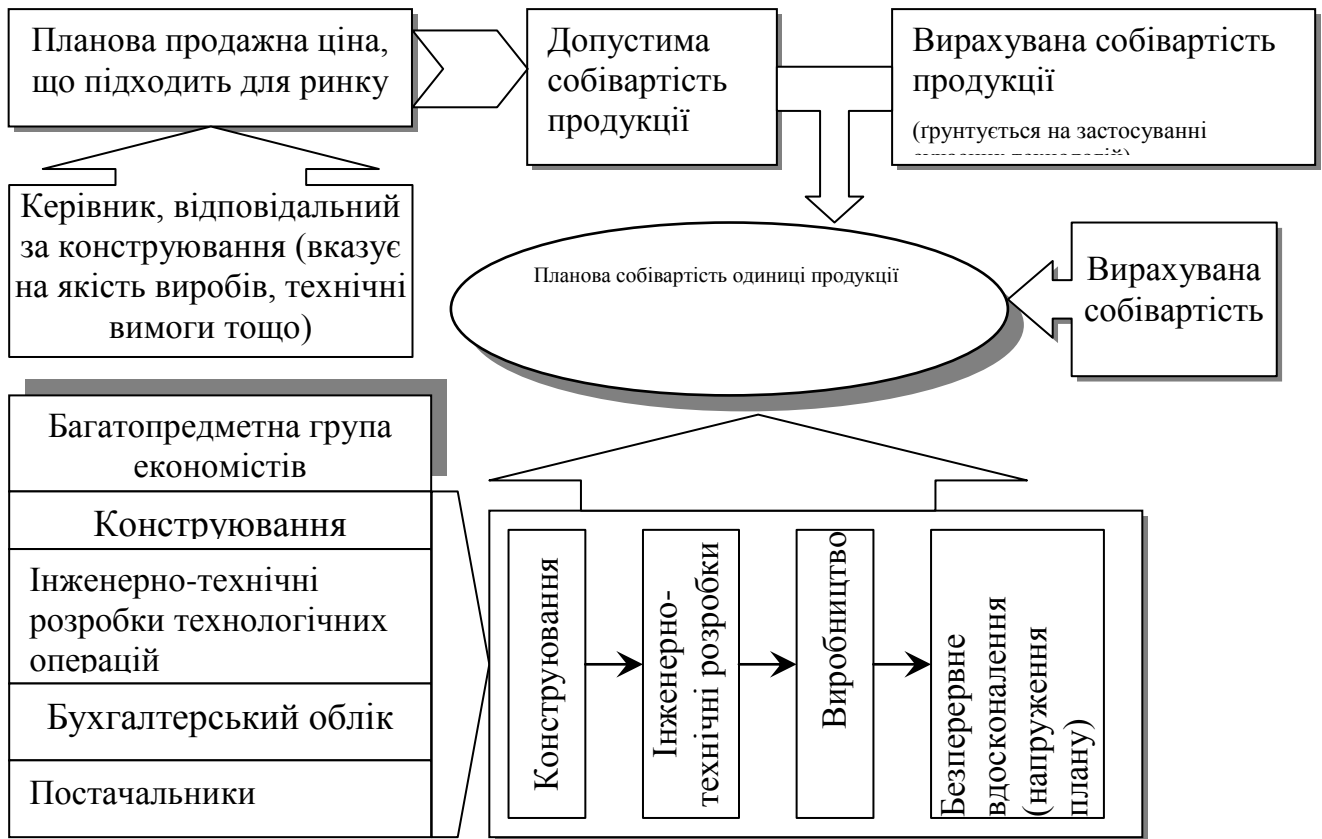


Рис.3.2. Схема методу ринкового підходу.

Слід зазначити, що наведені вище системи обліку витрат на практиці в чистому вигляді практично не зустрічаються, жодна з них немає вирішальних переваг. Підприємства, як правило, обирають ту чи іншу форму організації внутрішньовиробничого обліку виходячи із ряду факторів. Основними серед них, на нашу думку, є: - специфіка виробничої діяльності; - організація побудови обліку; - технологія виробництва; - організація управління, що включає прийняття стратегічних та оперативних рішень.

У практичній діяльності підприємства можуть застосовувати змішані варіанти побудови обліку витрат. Це дає змогу максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття відповідних управлінських рішень. Так, на базі обліку повних витрат були розроблені: облік відносних (умовних) індивідуальних витрат; облік витрат за факторами виробництва; функціональний облік витрат; структурний облік витрат; облік постійно розподільчих витрат. На основі обліку часткових витрат виникли: багатоступінчастий облік витрат на виробництво; облік відшкодування постійних (сталих) витрат; облік відшкодування граничних нормативних (стандартних) витрат.

Основні системи методів, підходів та варіанти побудови обліку витрат, які можна застосовувати на швейних підприємствах України представлені на рис.3.3.

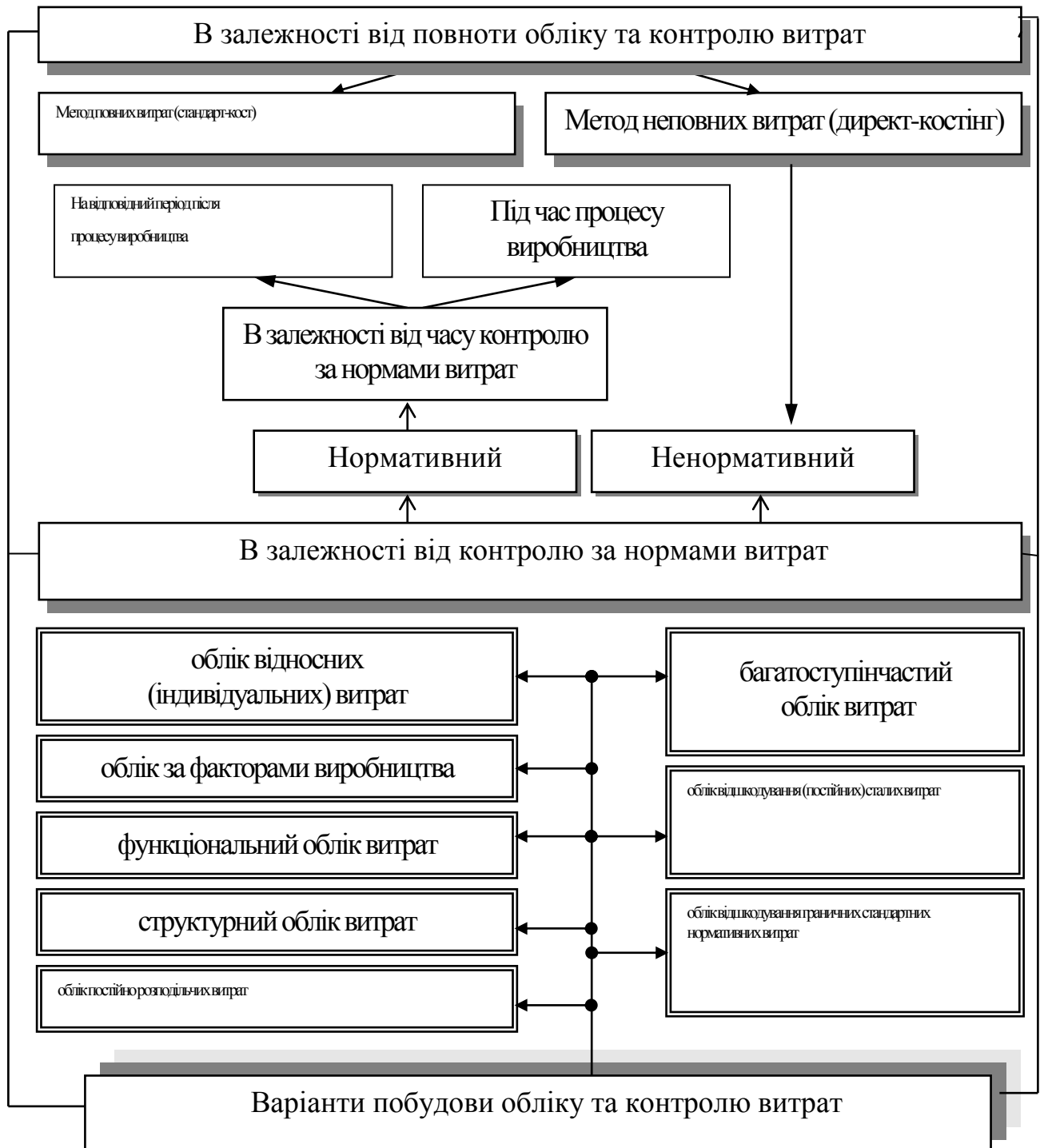


Рис.33. Система методів, підходів та варіантів побудови обліку витрат виробництва.

Зазначені варіанти підприємства матимуть змогу використовувати для «ведення собівартості, ведення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, визначення залежності між її розміром та прибутком з метою управління» [145,с.24].

Пропонуємо розглянути методи обліку витрат, що використовуються на зарубіжних промислових підприємствах. При цьому вважаємо за доцільне зупинитись на методах повної собівартості готової продукції, оскільки вітчизняні підприємства в даний час не

використовують методи неповної собівартості і процес їх впровадження вимагає значних змін у навиках облікових працівників.

Отже, до методів обліку витрат на основі повної собівартості належать: емпіричний метод, метод коефіцієнтів, метод крапок, метод Жоржа Перрена, метод раціонального включення постійних витрат, метод однорідних секцій [174,с.42].

Найбільш придатним до використання на вітчизняних швейних підприємствах, як на нашу думку, є останній. Це найбільш значне досягнення у розвитку методів обліку виробничих витрат. Тепер його застосовують промислові підприємства майже 30 країн світу.

«Однорідна секція – це підрозділ підприємства виділений у бухгалтерському обліку, де витрати згруповані попередньо до їх включення у собівартість відповідних виробів, в тому випадку коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби». Таке визначення однорідної секції подано у Французькому плані рахунків. В більш широкому значенні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності. З цього приводу проф. М. Беррада вказує, що це «засіб управлінського контролю, що полегшує пошук та реалізацію відповідальності» [204,с.62]. Рисунок 3.4 характеризує економічну сутність даного методу.

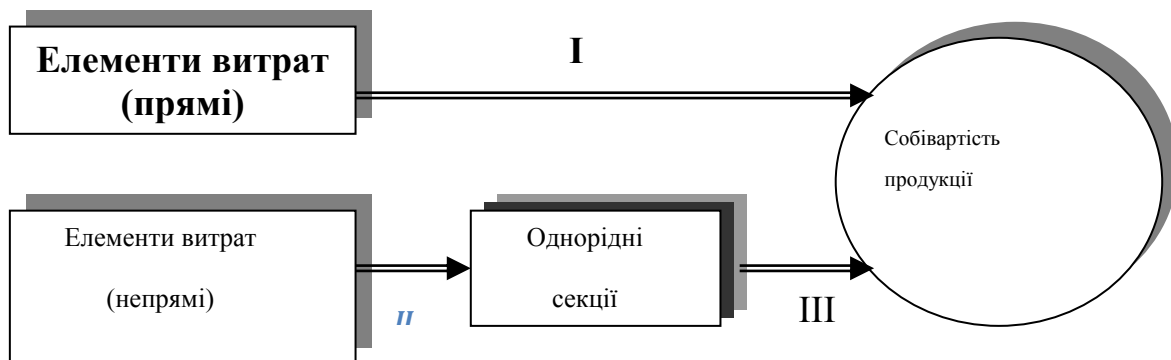


Рис.3.4. Економічна суть методу однорідних секцій.

- I. Пряме включення відповідних витрат у собівартість продукції.
- II. Розподіл непрямих витрат між однорідними секціями.
- III. Включення на основі попередньої калькуляції собівартість одиниці роботи в собівартість кінцевої продукції.

Секція вважається однорідною, якщо її діяльність вимірюється єдиною одиницею роботи, і, відповідно, змінюється пропорційно до зміни витрат секції та дозволяє їх розподілити, тобто пов'язана з виробленою продукцією [174,с.43]. На швейних підприємствах такими секціями можуть виступати цехи (підготовчий, розкрійний, швейний тощо) або окремі бригади, дільниці. При цьому одиницею роботи може бути кількість виготовлених виробів (пальто, костюмів та ін.), фактично відпрацьований час виробничих працівників тощо.

Однорідні секції поділяються на:

- основні, витрати яких можуть бути прямо включені до собівартості, так як в прийнятих для них одиницях роботи вимірюється кількість придбаної, виробленої чи реалізованої продукції (виробничий відділ, відділи постачання, збуту, реклами);
- допоміжні: транспортний відділ, енергетичний, ремонтний. Сюди ж, як правило, також відносять адміністративні та фінансові служби (апарат управління, бухгалтерія, фінансовий відділ).

Метод однорідних секцій часто порівнюють з однопередільним нормативним методом обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, що використовується на вітчизняних підприємствах. Однак, його відмінність полягає у глибшій деталізації процесу розподілу непрямих витрат, який поділено на етапи:

1. Прямі витрати включаються у собівартість продукції.
2. Непрямі витрати розподіляються між однорідними секціями (основними, допоміжними, адміністративними та фінансовими).
3. Витрати допоміжних секцій розподіляються між основними за допомогою відповідних баз розподілу.
4. У кожній основній секції визначають: кількість одиниць роботи; кількість одиниць роботи кожного виду; собівартість одиниці роботи кожного виду (тільки прямі витрати); суму непрямих витрат, що включається до собівартості кінцевої продукції (пропорційно кількості одиниць роботи та собівартості одиниці роботи).

Особливістю методу однорідних секцій, як було вказано вище, є поглиблений розподіл непрямих витрат, який теж відбувається у декілька етапів. При цьому кількість етапів залежить від обраних однорідних секцій, одиниць роботи та структури непрямих витрат. Отже, у теорії методу виділяють такі періоди.

Перший етап – розподіл:

- ◆ витрат на опалення (освітлення) – пропорційно кубатурі приміщень та відпрацьованих годин;
- ◆ витрат палива та енергії для виробничих цілей – на основі показників лічильників або потужності обладнання та відпрацьованих годин, інших баз розподілу в залежності від характеру робіт, що виконуються;
- ◆ амортизації основних фондів – пропорційно площі, яку займає підприємство та кількості відпрацьованих годин;
- ◆ нематеріальних активів – в залежності від їх складу пропорційно кількості готових виробів

певних видів.

Другий етап – розподіл допоміжних секцій:

- ◆ адміністративні витрати – пропорційно чисельності працівників основних секцій;
- ◆ ремонтні витрати – за прямою ознакою або пропорційно чисельності працівників основних секцій.

Третій етап – розподіл витрат основних секцій між найменуваннями та видами виробів пропорційно сумі прямих витрат чи інших баз розподілу.

В залежності від конкретного характеру продукції, технологічної структури та інших особливостей виробничих та управлінських факторів на кожному окремому підприємстві можуть використовуватися інші бази розподілу непрямих витрат, хоча етапи їх розподілу при цьому переважно залишаються сталими.

Виходячи із наведених у попередніх розділах наукового дослідження організаційно-технологічних особливостей швейної галузі, баз розподілу непрямих витрат, пропонуємо таку схему їх розподілу за методом однорідних секцій.

Непрямі витрати швейного підприємства доцільно розподіляти в три етапи:

1. між окремими виробництвами пропорційно до витрат часу основних виробничих працівників, зайнятих у цих виробництвах;
2. в межах кожного виробництва між цехами пропорційно витратам часу основних виробничих працівників, зайнятих у цих цехах;
3. між окремими найменуваннями швейних виробів пропорційно витратам на оплату праці основних виробничих працівників.

Якщо, в якості однорідної секції обрати цехи, то перші два етапи розподілу можна звести в один, оскільки використовується одна і та ж база розподілу. Ми вважаємо, що поряд із єдиними базами розподілу непрямих витрат, що обирає підприємство, зокрема швейної галузі, необхідно окремо виділяти витрати, що обліковуються на рахунках непрямих витрат, але мають відношення до певних об'єктів калькулювання.

Загальну схему формування собівартості продукції швейного підприємства за методом однорідних секцій, із запропонованою нами послідовністю розподілу непрямих витрат, представлено на рис.3.5.

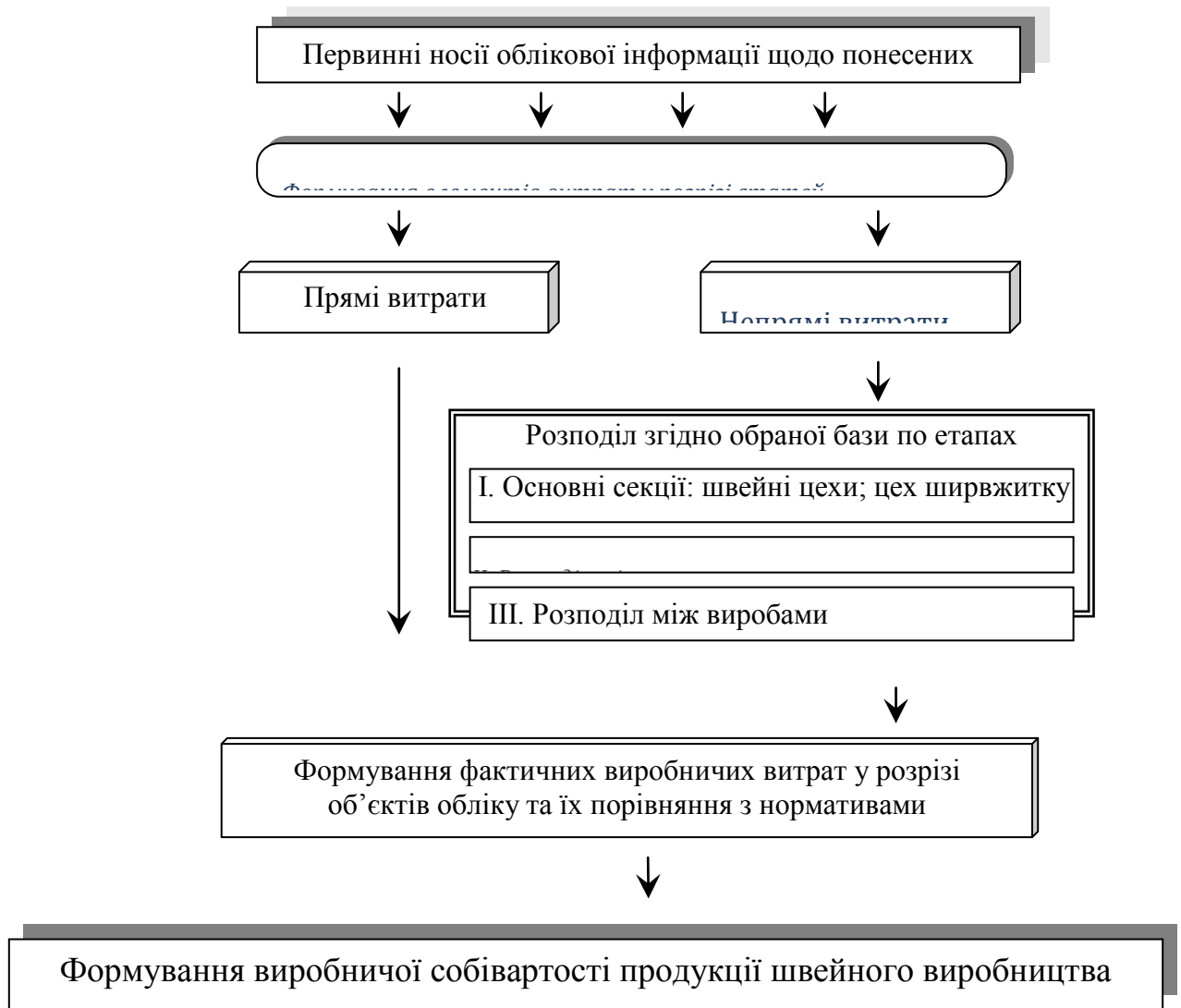


Рис.3.5. Схема формування собівартості швейних виробів за методом однорідних секцій.

Розглянемо на прикладі запропонований нами метод обліку витрат та калькулювання собівартості швейної продукції за однорідними секціями, а саме його основну частину – розподіл непрямих (загальновиробничих) витрат у декілька етапів (дод. Р).

У додатку Р.1 наведений перелік продукції ВАТ «Галія» за січень 2001 року, її кількість та вартість, а також витрати матеріалів, заробітної плати та часу роботи основних виробничих працівників. У додатку Р.3 наведено перелік статей загальновиробничих витрат, їх питому вагу, розподіл витрат між окремими виробництвами та цехами. Як результат одержуємо загальновиробничі витрати окремих виробництв та їх цехів (стрічка «Разом» додатку Р.3). Далі на основі даних додатків Р.1, Р.2, Р.3 проведемо третій етап – розподіл загальновиробничих витрат між окремими найменуваннями продукції ВАТ «Галія» на основі витрат на оплату праці працівників

відповідних цехів. Результат розподілу наведено у додатку Р.4.

Економічний ефект від запропонованого нами методу обліку витрат та калькулювання собівартості швейної продукції за однорідними секціями полягає у можливості визначення собівартості продукції кожного виробництва, а також в середині виробництва. Так, з інформації додатка Р.4 видно, що сума загальновиробничих витрат, яка припадає на одиницю однакових найменувань виготовлених різними цехами, відрізняється (наприклад, костюм (модель Т-348, 359), спідниця (модель Т-341)). Відповідно і виробнича собівартість даних виробів у цих цехах буде різною. Це може свідчити про різний ступінь кваліфікації працівників, різну їх продуктивність праці тощо. Тому ми вважаємо, що така інформація є необхідною керівництву швейного підприємства, в той час, коли останні перебувають у скрутному фінансово-економічному становищі, використовують не повну завантаженість виробничих потужностей. Окрім цього, інформацію про собівартість можна деталізувати, прийнявши за однорідні секції окремі виробничі потоки, бригади. В такому випадку усі непрямі витрати будуть розподілятися на основі оптимальних баз розподілу між потоками, бригадами, а фактична собівартість одиниці продукції буде розраховуватись у розрізі конкретних виробничих потоків, бригад.

Вважаємо, що основними перевагами методу однорідних секцій є:

- мінімізація загальних (непрямих) виробничих витрат за рахунок їх віднесення безпосередньо на собівартість окремих об'єктів калькулювання;
- під час розподілу непрямих витрат базу їх розподілу обирають в залежності від характеру витрат або однорідної секції;
- розподіл є більш логічним відносно окремих загальних витрат;
- аналіз витрат у розрізі секції здійснюється за допомогою використання відповідних одиниць роботи, за рахунок чого забезпечується більша спрямованість обліку на кінцеві результати з метою управління ними.

Поряд з тим, необхідно звернути увагу і на недоліки методу обліку витрат за однорідними секціями. До них відносяться:

- великий обсяг роботи при ручному способі ведення бухгалтерського обліку, особливо у разі підрахунку нормативної собівартості продукції та відхилень;
- умовність однорідної секції та неможливість абсолютно достовірного визначення одиниць роботи; однорідні секції не завжди співпадають з центрами відповідальності;

➤ у світовій обліковій практиці використовується значна кількість способів розподілу непрямих витрат, в результаті чого одержують різні рівні собівартості.

Зазначені позитивні та негативні риси даного методу дають змогу зробити такі щодо цього висновки. Враховуючи те, що на швейних підприємствах є можливість досить вірогідного визначення однорідної секції та одиниці роботи, найбільшою проблемою ефективного впровадження даного методу у практичну діяльність є значне збільшення обсягів облікової роботи. Однак, дане питання може легко вирішитись за допомогою впровадження інтегрованих автоматизованих систем обробки економічної інформації.

Існуюча система методів обліку витрат в Україні створювалась на принципах одноманітності обліку в загальнодержавному масштабі. Сучасні умови господарювання вимагають використання нових більш гнучких методів обліку витрат виробництва. Пристосування їх до практичної роботи конкретного підприємства супроводжується низкою організаційних та методичних проблем. Щоб уникнути цього впливу пропонуємо використовувати структурно-логічну модель впровадження методів обліку витрат (рис.3.6). Згідно схеми, періодично або в міру необхідності здійснюється оцінювання діючого методу обліку витрат встановленим цілям та завданням. У випадках невідповідності вибраному критерію, спочатку розглядається інший метод обліку витрат, а потім здійснюється його конкретизація шляхом створення нового. Далі метод перевіряється і після коригування застосовується у практиці господарської діяльності. Причому допускається використання на одному підприємстві декількох методів обліку [183,с.192; 200,с.98]. Запропонований підхід, на нашу думку, дає змогу ефективно проводити модернізацію методів обліку витрат відповідно до зміни ринкових умов та створювати їх достатній фонд для застосування у випадках зміни обставин.

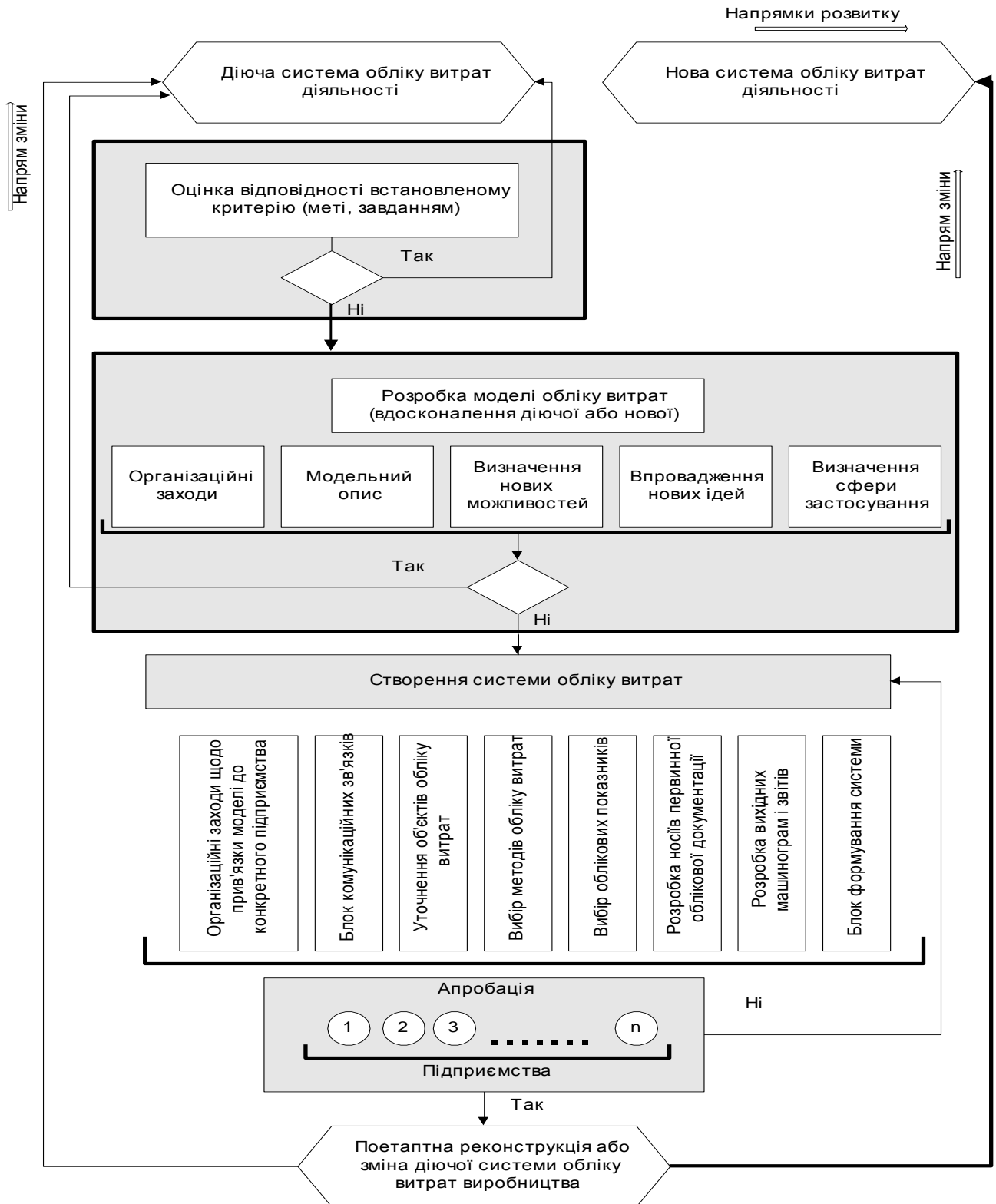


Рис.3.6. Логіко-структурна модель використання обліку витрат виробництва

3.2. Процес калькулювання собівартості швейної продукції в управлінні діяльністю.

В системі управління швейними підприємствами важливу роль відіграє не лише внутрішньогосподарський облік витрат, але і калькулювання собівартості їх продукції в процесі бухгалтерського обліку.

З переходом економіки України на ринкові важелі перед підприємствами постає проблема не просто визначити фактичну собівартість виробу, а розрахувати таку собівартість, яка б за нинішніх умов роботи на ринку могла забезпечити їм певний прибуток. При прийнятті рішень та й у процесі управління виробничим процесом підприємцям та керівникам різних рівнів необхідна інформація, що міститься у внутрішньогосподарському обліку. Таким чином, у процесі калькулювання повинні розв'язуватись два основні завдання внутрішньогосподарського обліку:

- 1) на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначають адекватну, справедливу і конкурентноздатну продажну ціну;
- 2) дані про собівартість продукції використовують для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Економічна література оперує різними визначеннями поняття «калькулювання» (додаток С.1). Разом з тим, вони сходяться в тому, що калькулювання представляє собою процес вивчення витрат як таких в аспекті створення нового продукту. Таким чином, під поняттям «калькулювання» собівартості продукції науковці та практики розуміють сукупність певних прийомів та способів, що забезпечують підрахунок собівартості готових виробів. При цьому завершальним етапом бухгалтерського обліку процесу виробництва є фактичне калькулювання [19,с.51].

Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, вважаємо, що під калькулюванням необхідно розуміти комплексну систему у процесі управління, що передбачає науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції, з метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентноздатності продукції. При цьому нами визначено, що суть процесу калькулювання розкривається через його принципи, серед яких:

- науково обґрунтована класифікація виробничих витрат (розробляється у галузевих рекомендаціях з планування і обліку собівартості продукції, робіт, послуг);
- встановлення об'єктів обліку витрат, калькулювання і калькуляційних одиниць;

- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей організації виробництва, продукції);
- вибір методу розподілу непрямих витрат (встановлюється підприємством самостійно, відображається в його обліковій політиці, не змінюється протягом звітного періоду);
- вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості (обирається підприємством самостійно, виходячи з його особливостей, галузевої приналежності, розмірів, технології, асортименту продукції).

Таким чином, розглядаючи процес формування собівартості продукції швейної галузі, насамперед необхідно визначити класифікаційні ознаки групування витрат виробництва, що задовольнятимуть поставлені вимоги, що було здійснено нами у першому розділі дисертаційної роботи.

Наступним етапом є визначення об'єктів калькулювання, адже саме вони визначають рівень аналітичності складених калькуляцій та безпосередньо впливають на можливість проведення аналізу фактичної собівартості продукції швейного виробництва. Вибір об'єкта калькулювання залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається, стану внутрішньогосподарських відносин. Об'єктами калькулювання виступають продукти праці в самому широкому значенні. В залежності від технології виробництва ними можуть бути:

- продукт чи група продуктів у виробництві в цілому чи окремих процесах (переділах, стадіях, фазах); характерний для підприємств, де технологічний процес перетворення вихідної сировини та матеріалів у готову продукцію складається з низки послідовних технологічних операцій, фаз, стадій, переділів.
- виріб, група виробів, серія однойменних виробів (замовлення); використовують ті підприємства, де заготовки проходять обробку в цехах організованих за технологічною чи предметною ознакою.
- вид робіт; вибір такого об'єкта калькулювання є характерним для підприємств, що спеціалізуються на виконанні окремих робіт (транспортних, навантажувально-розвантажувальних тощо).

В економічній літературі зустрічаються різноманітні думки з приводу трактування поняття об'єкта калькулювання. Акад. М.Г.Чумаченко у зв'язку з цим пише: «Об'єкти калькулювання собівартості – це одиниця продукції, що виготовляється, у тому виразі, яке прийняте для обліку випуску в натуральному виді» [188,с.33]. В.Б.Івашкевич пропонує розділяти їх на проміжні та

кінцеві. Згідно визначень цього автора, проміжними об'єктами калькулювання є напівфабрикати, продукти переділів та фаз виробництва, тобто продукти на відповідних технологічних процесах. Кінцевими ж об'єктами вважаються види продукції, робіт та послуг, товарні напівфабрикати [63,с.90].

Найбільш повне, як на нашу думку, визначення об'єкту калькулювання подано В.Ф.Палієм: «Це види продуктів, напівфабрикатів та частин продукту різного ступеня готовності, робіт і послуг, що мають споживну вартість, для яких необхідна інформація про їх собівартість» [128,с.154]. Використовуючи його ми можемо стверджувати, що на підприємствах швейної промисловості усі одночасно одержувані продукти в результаті комплексного використання матеріалів з попередільними стадіями його обробки є різноцінними, тобто об'єктами калькулювання. Таким чином, коли мова йде про вибір об'єкту калькулювання, недостатньо орієнтуватися лише на споживчу вартість. Необхідно, крім того, виходити з особливостей технологічного процесу, організації структури підприємства, масштабів та специфіки виробництва, вимог внутрішньогосподарських відносин, оснащеності облікового процесу обчислювальною технікою.

Під об'єктами калькулювання собівартості швейної продукції, на нашу думку, необхідно розуміти вид продукції, групи однорідної продукції, яка включає швейні вироби, подібні за конструкцією, технологією, а також ті, що мають однакове призначення, вихідну сировинну базу і відрізняються лише сортами, артикулами, розмірами тощо.

Нині у фахівців немає єдиної думки відносно того, як покращити систему обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції – укрупненням чи деталізацією об'єктів. На це запитання не можна дати однозначної відповіді, оскільки його вирішення теж залежить від рівня організації окремих виробництв, умов перебігу технологічного процесу, характеру виготовлюваної продукції, її асортименту та інших причин.

На практиці помітна певна тенденція до зменшення кількості (укрупнення) об'єктів калькулювання. Однак питання полягає не у самому факті укрупнення, а в тому, щоб кількість таких об'єктів калькулювання зменшувалась економічно обґрунтовано. Слід мати на увазі, що об'єднання в одну калькуляційну групу різних за конструкцією та технологією виготовлення виробів, тобто економічно необґрунтоване укрупнення, породжує умовні способи розмежування виробничих витрат за видами продукції. А це в багатьох випадках погіршує якісну сторону облікового процесу, не зменшуючи при цьому його трудомісткості, призводить до появи хибних методів калькулювання, які не відповідають своєму призначенню.

Економічно обґрунтованим укрупненням об'єктів вважається таке, коли у групи включаються тільки ті вироби, деталі та вузли, які «подібні за технологією, конструкторськими особливостями обладнання, з відносно рівномірною питомою вагою використаних матеріалів, напівфабрикатів, витрат праці та оптових цін» [70,с.29]. Звідси виникає питання регламентації об'єднання ряду виробів в одну калькуляційну групу. Цікаву позицію, як на нашу думку, займають науковці Польщі. Калькуляційним об'єктом встановлюється характерний для окремої групи виробів, який має:

1. типові для усієї групи конструкторські якості, технологію виробництва та використання матеріалів;
2. не менше 20% загальної вартості випуску усіх виробів групи (за оптовими цінами підприємства);
3. рентабельність та трудомісткість цього продукту близька до середнього рівня рентабельності та трудомісткості всієї групи виробів [213,с.45].

У Методичних рекомендаціях №47 зазначається, що типовий представник (виробів) повинен мати характерні особливості групи виробів, яку він представляє, зокрема: - відображати конструктивні особливості і матеріали, що застосовуються; - характеризувати особливості технологічного процесу; - відображати середню трудомісткість виробів групи; - мати найбільшу питому вагу у випуску [108, с.60].

Практика роботи вітчизняних швейних підприємств свідчить, що загальна кількість об'єктів обліку витрат на кожному підприємстві визначається кількістю застосовуваних калькуляційних ознак і теоретично може бути великою.

У розв'язанні проблеми щодо об'єктів калькулювання собівартості продукції швейної галузі можна виділити два напрями: вивчення їх зв'язків з об'єктами обліку витрат, а також з калькуляційними одиницями. Зупинимось на зазначених категоріях.

Поняття об'єкту обліку витрат пов'язане з питанням їх групування. Економічна література оперує значною кількістю точок зору щодо визначенню об'єктів обліку витрат та їх взаємозв'язку з собівартістю продукції. Існує залежність об'єктів обліку витрат від галузевих особливостей організації та технології виробництва. Причому встановлена номенклатура об'єктів непостійна, вона може витримувати значні зміни під впливом удосконалення технології та організації виробництва; на неї має вплив зміна завдань та мети обліку витрат.

Об'єктом обліку витрат виступає ознака їх групування, що визначає кодування даних для

одержання інформації з метою контролю та управління. В наукових економічних дослідженнях існують різні трактування поняття об'єкту обліку витрат. Так, проф. А. М. Кузьмінський вважає, що об'єктом обліку є витрати підприємства: сировина, матеріали, паливо, заробітна плата тощо [87,с.56]. Проф.В.В.Сопко розглядає їх лише на першій стадії обліку, а на другій – об'єктами обліку він вважає сукупність цих витрат [158,с.38-39]. П.С.Безруких під об'єктами обліку розуміє множину витрат, які згруповані для вирішення завдань управління собівартістю [23,с.219]. І.А.Басманов об'єктами обліку називає групування витрат на виробництво для калькулювання собівартості видів продукції, контролю використання засобів за призначенням, організації внутрішнього господарського розрахунку [9,с.85]. Одночасно В.Ф.Палій зазначає, що первинними елементами об'єктів обліку виступають витрати праці та матеріалів при виконанні виробничих операцій, що групуються за різними ознаками, формуючи необхідні для управління облікові показники [128,с.86]. Проф. З. В. Гуцайлюк пропонує розглядати об'єкти обліку витрат на двох етапах: на першому (низькому) – об'єктом обліку виступають окремі елементи витрат – сировина, матеріали, паливно-енергетичні ресурси тощо; на другому (верхньому) – доцільно визначати об'єкти зведеного обліку витрат на виробництво (вироби, їх групу, цех, переділ, процес та ін) [43,с.5].

В економічній літературі щодо даного питання зустрічаються визначення об'єкту обліку витрат, які ототожнюються з поняттям «місце (центр) виникнення витрат». На нашу думку, окремі виробництва, цехи, бригади не є об'єктами обліку витрат, а лише місцями їх виникнення. Аналогічно, види, групи продукції також не є об'єктами обліку витрат, це – об'єкти калькулювання собівартості продукції. Ігнорування цих положень, як ми вважаємо, призводить до застосування на підприємствах, в тому числі й у швейній галузі, «котлового» методу обліку виробничих витрат і, відповідно, до знеособлення калькулювання собівартості продукції. Викладене означає, що правильне визначення поняття «об'єкт обліку витрат» має першочергове значення в управлінні витратами та визначення собівартості швейної продукції і за ринкових умов потребує відповідної трансформації. Тому ми вважаємо, що під об'єктом обліку витрат необхідно розуміти сукупність використаних матеріальних, трудових та грошових ресурсів підприємства за елементами та статтями витрат на виробництво окремого найменування (групи) виробів, виду робіт, послуг.

Необхідний взаємозв'язок об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання собівартості продукції забезпечується прямим тісним зв'язком об'єктів обліку витрат з процесом формування виробничих витрат, внаслідок чого вони безпосередньо впливають на вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції щодо конкретних умов діючого технологічного процесу, а

також щодо рівня його організації.

Правильність калькулювання собівартості продукції на швейних підприємствах в багатьох випадках залежить не лише від об'єктів калькулювання, але і від калькуляційної одиниці. Літературні джерела визначають її як «вимірник об'єму сукупності носіїв витрат» [63,с.88], «одиницю відповідного виду продукції в натуральному виразі калькуляційного об'єкту» [46,с.236].

Розбіжності в характері продукції, що виготовляється, технологічних процесах організації виробництва призводять до різноманітності калькуляційних одиниць, що використовуються на практиці. Це вимагає обґрунтованого підходу до їх вибору в конкретних умовах. Найбільш точний та повний перелік особливостей калькуляційних одиниць запропонував І.А.Басманов. Він вважає, що остання повинна відображати кількісну одиницю продукції відповідної якості, споживчої вартості, слугувати одиницею обчислення собівартості продукції не тільки даного підприємства, але й інших, що виготовляють аналогічну продукцію. Це означає бути економічно однорідною та стійкою в часі, відповідати одиниці ціноутворення, бути практично застосовуваною для калькулювання собівартості продукції [9,с.124].

Слід зазначити, що проблема зв'язків об'єктів калькулювання собівартості продукції з калькуляційними одиницями широко дискутується у зарубіжній та вітчизняній літературі. За калькуляційну одиницю береться одиниця вимірювання, в якій виражається обсяг калькульованого об'єкта. Можна сказати, що об'єкт калькулювання виражає весь обсяг певних виробів чи різноманітних їх сукупностей, а калькуляційна одиниця – лише частину продукції, що відповідає вибраному для калькулювання собівартості вимірнику [9,с.122]. Розбіжності між цими поняттями І.С.Мацкевічос пояснює так: «калькуляційними одиницями розуміються продукти, що виступають об'єктами калькулювання, виражені в натуральному чи умовному вимірнику, калькуляційна одиниця є об'єктом калькулювання лише в одиничному виробництві» [105,с.60]. М.А.Бикадоров з цього приводу відзначає: «Розбіжності між калькуляційними об'єктами та калькуляційними одиницями – в методах обчислення собівартості кількості виробів» [25,с.112]. Різницю між даними категоріями проводить І.І.Поклад, який підкреслює, що калькуляційні одиниці тільки вимірюють калькуляційні об'єкти. Цих же поглядів дотримується та обґрунтовує їх І.О.Ламикін. Згідно точки зору Ю.Я.Литвина, таке твердження є найбільш правильним «бо необхідно визнати, що об'єкт – це те, що виробляє підприємство заради досягнення своєї мети. Якщо мета – продукція, то і об'єкт – продукція, якщо об'єкт – прибуток, то і мета – те, у що обходиться підприємству прибуток. Об'єкт обов'язково вимагає вимірювання» [94,с.3].

Ми вважаємо, що вибір калькуляційної одиниці в швейній промисловості повинен базуватися на таких критеріях. Калькуляційна одиниця має:

- відображати особливості технології та організації виробництва, асортимент виготовлених виробів;
- об'єктивно враховувати вимоги науково-технічного прогресу;
- мати стабільну протягом тривалого терміну і, разом з тим, динамічну одиницю виміру, що забезпечуватиме точність обліку та аналізу;
- відповідати одиницям виміру, що передбачені в стандартах та технічних умовах на даний вид продукції.

В умовах сучасного виробництва заслуговує на увагу питання про те, що необхідно прийняти за одиницю калькулювання: одиницю продукції певної споживної вартості з врахуванням її корисності чи тільки фізичну одиницю продукції. Ми вважаємо, що калькуляційна одиниця повинна виражати не тільки кількісні параметри, але й якісні характеристики.

Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції та калькуляційних одиниць за місцями виникнення на підприємствах швейної галузі легкої промисловості наведено у табл. 3.1. Таким чином, у відповідності до специфіки виробництва на швейних підприємствах використовуються відповідні калькуляційні об'єкти та калькуляційні одиниці, які найбільш точно відповідають потребам калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 3.1

Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції та калькуляційних одиниць за місцями виникнення на підприємствах швейної галузі

Місце виникнення витрат	Об'єкти обліку витрат	Об'єкти калькулювання	Калькуляційні одиниці
Експериментальний цех	Витрати матеріальних, трудових, грошових ресурсів відповідної дільниці	- комплект лекал - розкладка - готовий виріб	- кількість комплектів - кв.м - шт.
Підготовчий цех	Витрати матеріальних, трудових та грошових ресурсів на підготовку тканини до розкроювання	- раціонально розраховані куски тканини підготовлені до розкроювання - розбракowana тканина	- погонні метри - кв.м

Розкрійний цех	Витрати матеріальних трудових та грошових ресурсів для розкроювання тканини	- комплект крою	- кількість комплектів крою (шт.)
Швейний цех (дільниці): - підготовча - монтажна	Витрати матеріальних, трудових та грошових ресурсів цеху за дільницями	- вузол одягу - готовий виріб	- кількість скомплектованих вузлів (шт.) - кількість готових виробів (шт.)
Склад (дільниця тканини)	Витрати матеріальних, трудових та грошових ресурсів на приймання тканини	- відвантажена, одержана партія тканини	- погонні метри
Відділ головного механіка	Витрати матеріальних, трудових та грошових ресурсів для ремонту, обслуговування машин та обладнання	- відремонтоване обладнання	- кількість (шт.)

Наступний принцип, що розкриває суть процесу калькулювання у швейній галузі промисловості, а саме метод розподілу непрямих витрат, розглядався нами у другому розділі дисертаційного дослідження.

Щодо останнього з визначених нами принципів слід зазначити наступне.

Підприємства України виходячи з особливостей своєї діяльності, структури, розмірів, а також внутрішніх проблем управління, можуть самостійно визначати методіку обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Однак, з багатьох питань обліку витрат, а саме класифікації методів обліку витрат і калькулювання, на основі яких визначається собівартість, єдиної думки серед вчених та практиків не досягнуто, не розроблено загально визнаної та науково обґрунтованої класифікації цих методів. Це призводить до того, що названі методи групуються по-різному. Нормативними документами не проводиться різниці між методами обліку витрат та калькулювання собівартості продукції хоча вона суттєва.

Поняття методу обліку витрат виробництва досить неоднозначно трактується в економічній літературі. При цьому по-різному визначається і сутнісне формулювання методу: - єдиний підхід дослідження витрат підприємств на виробництво [101], - способи, принципи фіксування, узагальнення і групування витрат виробництва [15], - загальний підхід до побудови аналітичного обліку витрат на калькуляційних рахунках виробництва, до номенклатури об'єктів збору витрат на цих рахунках... і до розподілу їх між товарною продукцією і незавершеним виробництвом [194], -

певний підхід до охоплення, систематизації і контролю витрат виробничої діяльності [51], - визначення складу і розмірів витрат за окремими виробами, видами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами та ін. [52], і те, для чого власне здійснюється пізнання витрат: - визначення їх загальної величини і наступне віднесення на об'єкт калькулювання [16], - вимір, осмислення і контроль цих витрат, визначення собівартості виробів і робіт [101] тощо.

Найбільш дискусійним є питання про співвідношення методів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання. Тут існують дві протилежні точки зору. Частина авторів ототожнюють ці поняття [11; 51; 101]. Інші науковці-економісти підкреслюють їхню нерівнозначність [9; 128; 160; 190].

Поширеною (і офіційно визнаною) є перша точка зору. Так, Типові положення № 473 [171], Методичні рекомендації №47 [108] (оскільки П(С)БО не містить рекомендаційних характеристик щодо даного питання) поєднують в одному понятті метод обліку витрат на виробництво та метод калькулювання. Відповідно вони не поділяються і на практиці. Об'єктивною причиною цього є традиційна підлеглість обліку цілям калькулювання собівартості у системі централізованого управління економікою, де звітність мала пріоритетне значення в діяльності економічних служб підприємства. Такий підхід і призвів до централізації виробничого обліку і калькулювання, хоча фактично вони відрізняються сферами охоплення, завданнями та методами.

Прихильники розмежування методів обліку витрат та методів калькулювання, а, отже, і поділу виробничого обліку на два, хоч і взаємопов'язаних, але все-таки відокремлених етапи – облік витрат і калькулювання – обґрунтовують свою позицію виходячи з двоїстого характеру процесу виробництва. Так, В.В.Сопко, В.М.Пархоменко наголошують: «Оскільки процес виробництва як сукупність і об'єкт обліку виступає у своїй двоїстості: з одного боку – як процес використання речовини та сил природи; з другого – як процес виготовлення (створення) нового продукту праці, ...то вони повинні підлягати самостійному обліку... Як самостійні об'єкти обліку і процес споживання (використання) ресурсів, і процес виготовлення (створення) нового продукту праці протистоять один одному як сукупності. Водночас між цими об'єктами є діалектичний взаємозв'язок та взаємозумовленість, які одночасно характеризують їх як єдність» [159, с. 99-101].

Цікаву позицію займає В.Ф.Палій, який підкреслює, що облік і калькулювання собівартості складають два послідовних, взаємопов'язаних етапи виробничого обліку. В той же час, згідно його думки, взаємозв'язок і взаємозумовленість обліку витрат і калькулювання ще не дає підстав розглядати їх як однорідний єдиний об'єкт, який підлягає вивченню однаковими методами

[128,с.75]. Ми повністю підтримуємо висловлену цим автором думку. Як справедливо зазначає І.А.Басманов, облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – «два взаємопов'язані етапи обліку виробництва. У кожного з них різняться як предмети вивчення, так і способи їхнього пізнання» [9,с.62]. На такій же позиції стоїть і І.М.Білий: «Цей взаємозв'язок обумовлено необхідністю вибору об'єктів обліку витрат на виробництво в залежності від об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць продукції, спільністю принципів групування витрат при їх плануванні, обліку і обчислення собівартості продукції... Калькулювання включає організацію обліку витрат за калькуляційними об'єктами і прийоми обчислення собівартості продукції» [159,с.65]. Автор вважає, що це взаємопов'язані процеси, в яких один (облік витрат) цілком залежить від іншого (калькулювання) і йому підпорядкований.

Необхідно звернути увагу й на те, що розвиток обліку за місцями виникнення та центрами відповідальності спонукає до розмежування обліку витрат і процесу калькулювання. В.Ф.Палій підкреслює, що «облік витрат за місцями виникнення все більше віддаляється від калькулювання і використовується як засіб контролю витрат, чому в певній мірі сприяє тенденція до укрупнення структурних підрозділів, включаючи виробничі бригади» [128,с.99]. Таким чином, як бачимо, деякі вчені підтримують незалежність калькулювання від обліку витрат і навпаки. Така тенденція значно розширює горизонти обліку сфери управління й упорядковує як наукові дослідження, так і організацію облікової політики підприємств.

Практика свідчить, що деякі комплексні непрямі витрати розподіляються нерідко цілком однаково, незалежно від застосовуваного методу калькулювання собівартості продукції. З цього випливає, що в поняття «метод калькулювання собівартості», методи розподілу непрямих витрат не входять. Тому, на нашу думку, логічно вести мову не про методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції, а про бухгалтерський облік витрат виробництва (включаючи методу розподілу непрямих витрат) і методи калькулювання собівартості. Саме такий підхід до поставленого питання найбільшою мірою відповідає економічній суті обліку виробничих витрат. Причому останній розглядається в прямій залежності від калькуляції собівартості і виконує підпорядковане значення, а калькулювання відіграє основну роль і є самостійним.

Таким чином, ми вважаємо, що відокремлення методів обліку витрат від методів калькулювання, які забезпечують загальну планомірну систему облікового процесу, впливає як з економічної сутності обліку виробничих витрат, так і з практичної потреби в цілому. А наявність безпосереднього взаємозв'язку і взаємозалежності між ними забезпечує можливість віднесення

витрат, які непрямо розподіляються, на об'єкти обліку і об'єкти калькуляції. Адже рівень достовірності будь-якого калькуляційного розрахунку собівартості одиниці продукції безпосередньо залежить від достовірності обліку витрат окремого його носія. Організація останнього, в свою чергу, пов'язана з організацією технологічного процесу, і як результат, з порядком калькулювання собівартості продукції. Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством в галузі калькулювання. При цьому техніка калькулювання собівартості продукції, що визначається як відношення виявлених витрат на кількість виготовленої продукції, є загальною для більшості застосовуваних сьогодні методів обліку витрат на виробництво.

Залежно від виду продукції, її складності, типу та характеру організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися такі основні методи обліку і калькулювання собівартості продукції: нормативний, попередільний і позамовний [171]. Це законодавче визначення, однак, на практиці можуть використовуватися й інші. Серед вчених немає єдності думок щодо кількості таких методів. У теорії додатково, окрім вищезазначених, визначаються ще декілька, а саме: простий та попроцесний. Інколи у літературі можна зустріти групування зазначених методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на три (нормативні, ненормативні, змішані) чи дві (нормативні та ненормативні) групи [162,с.158].

Ми, відносно методів калькулювання собівартості продукції на швейних підприємствах, підтримуємо думку останніх. Поділ методів обліку витрат та калькулювання собівартості, що використовуються на вітчизняних підприємствах, за ознакою нормативності вважаємо основним, оскільки і попередільний, і позамовний методи можуть бути як нормативними, так і ненормативними [162,с.163].

Нормативні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції є значним досягненням економічної науки та найбільш придатні для використання на швейних підприємствах. Суть їх зводиться до того, що витрати обліковуються з поділом на три елементи:

- 1) обліковують витрати в межах норм (бізнес-плану, кошторису, квоти тощо);
- 2) обліковують зменшення (економію) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою (кошторисом, планом) в наслідок зміни норми під впливом заздалегідь відомих причин (зміни технології, організації тощо);
- 3) обліковують відхилення витрат порівняно з нормою у бік збільшення (зменшення) з різних причин.

Другий та третій елементи за своєю природою (тобто суттю) однозначні, оскільки йдеться

про відхилення від норм. Тому нормативні методи можна характеризувати як облік витрат у межах норм та витрат, які відхиляються від норм [156,с.442]. Їх передумовою є наявність норм витрат, які задовольняють потребу планування та обліку, що дозволяє до початку виробничого процесу скласти нормативні калькуляції на швейні вироби. Вони (калькуляції) ґрунтуються на даних планової калькуляції та оперативного обліку, а після завершення виробничого процесу дозволяють виводити фактичні калькуляції собівартості одиниці продукції за допомогою нормативної калькуляції та інформації про виробничі витрати.

Основною ознакою нормативного методу є те, що облік витрат здійснюється у ході технологічного процесу, а тому будь-які відхилення чи зміни норм виявляються негайно, на тому чи іншому етапі, операції виробничого процесу. Це є головною відмінністю нормативного методу від ненормативного, при якому відхилення від норм можуть бути виявлені лише після закінчення усіх бухгалтерських процедур щодо обліку виробничих витрат.

Позамовний метод обліку та калькулювання собівартості продукції найменше використовується у швейній промисловості (серед досліджуваних підприємств його використовує лише СМП «Стас» м.Тернопіль), оскільки об'єктом калькулювання тут виступає окреме замовлення, що є прерогативою індивідуального та дрібносерійного виробництва. Витрати на матеріали, оплату праці робітникам та загальновиробничі непрямі витрати при цьому методі відносять на кожне індивідуальне замовлення чи на виготовлену партію продукції. При визначенні собівартості виробу загальні витрати на замовлення діляться на кількість одиниць продукції, виготовленої за даним замовленням. Основними характеристиками даного методу є:

- концентрація даних про витрати та віднесення їх на окремі серії готової продукції;
- вимірювання витрат кожної завершеної партії, а не за проміжок часу.

Більш як дві третини промислових підприємств має попередільну технологію виробництва продукції, тобто їм зручніше використовувати саме попередільний варіант методу обліку та калькулювання собівартості. При цьому витрати облічуються у розрізі технологічних переділів, видів проміжної продукції. Таким чином, даний метод застосовується на тих підприємствах, де виготовлення продукції відбувається послідовною переробкою вихідної сировини за окремими стадіями (переділами, фазами) технологічного процесу. Різновидами методу є попроцесний, поопераційний, пофазний облік витрат і калькулювання собівартості. Але як справедливо зауважує В.Ф.Палій, за усіма цими методами стоїть один і той самий метод [128,с.226].

Варіантами попередільного методу обліку та калькулювання собівартості є одно- та

багатопередільний методи. Однопередільний (простий) метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції використовують на підприємствах, що виготовляють однорідну щодо якості продукцію в єдиному неперервному технологічному процесі без створення проміжних напівфабрикатів. При цьому практично відсутні залишки незавершеного виробництва або вони складають відносно сталу величину. Отримані на окремих стадіях напівфабрикати не мають самостійного значення та окремої собівартості. Багатопередільний метод використовується на підприємствах, технологічний процес яких розділений на фази (переділи) і в кінці кожного з них одержують напівфабрикат, який визначають за кількістю та вартістю, і собівартість якого калькулюють.

На підприємствах швейної галузі легкої промисловості України використовується метод попроцесної калькуляції. В його основу покладена класифікація витрат в межах кожного окремого процесу виробництва. Аналітичний облік прямих витрат на виробництво в умовах використання цього методу калькулювання здійснюється за кожним окремим видом швейної продукції, а непрямі витрати акумулюються протягом звітного періоду та розподіляються між видами продукції пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу в кінці кожного звітного періоду. Таким чином, при попроцесному методі калькулювання собівартості витрати «йдуть» за продукцією, тобто в міру завершення кожної операції витрати накопичуються.

Технологічний процес у швейному виробництві відзначається наявністю значного обсягу незавершеного виробництва на кінець звітного періоду, що значно утруднює визначення собівартості за кожним видом швейної продукції. У зв'язку з цим визначається не лише собівартість готової продукції, але і собівартість незавершеного виробництва на кожному етапу виробництва. Облік витрат незавершеного виробництва доцільно, на нашу думку, вести на субрахунках другого рівня, що відкриваються до субрахунків першого рівня, які використовуються для обліку витрат на виробництво готової продукції. Тому пропонуємо визначати собівартість незавершеного виробництва на кінець періоду за допомогою собівартості еквівалентної одиниці (ЕО) готової продукції.

Основою калькулювання собівартості попроцесним методом стане виробничий звіт, в якому вказується кількість одиниць незавершеного виробництва в перерахунку на еквівалентні одиниці, виходячи з ступеня (коефіцієнта) готовності. На практиці незавершене виробництво може мати різну ступінь готовності щодо відношення до одного з видів ресурсів чи витрат. Саме тому коефіцієнт готовності визначається умовно. ЕО дозволяє перерахувати продукцію, яка незавершена

обробкою, в умовно готову продукцію.

Калькулювання собівартості за процесами з використанням ЕО повинно здійснюватися в декілька етапів. Перший етап передбачає трансформацію незавершеного виробництва в еквівалентні одиниці в залежності від ступеня готовності. На другому – визначається сума витрат за кожним процесом виробництва відповідно до даних у регістрах бухгалтерського обліку. Третій етап – це калькулювання собівартості еквівалентних одиниць продукції. На останньому, четвертому етапі, здійснюється калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Використання попроцесного методу калькулювання собівартості продукції з використанням ЕО не суперечить чинному законодавству України, зокрема Типовим положенням №473, Методичним рекомендаціям №47, відповідним П(С)БО.

Проведені нами дослідження практики роботи низки швейних підприємств України показали, що системи калькулювання собівартості за процесами не завжди дозволяють оперативно реагувати на зміни витрат з сторони управління. Тому в умовах ринкової економіки для підвищення рівня контролю та управління витратами доцільним є використання системи попроцесної калькуляції з елементами нормативного методу калькулювання собівартості. Метою об'єднання цих двох методів є забезпечення високого рівня централізованого контролю за процесом швейного виробництва. При цьому оцінення за кожним виробничим процесом здійснюється відносно розроблених нормативів.

Система управління при попроцесному методі калькулювання ґрунтується на порівнянні витрат, що реально мали місце у процесі виробництва, з плановими, за статтями прямих та непрямих витрат. Дана система передбачає побудову звітів відхилень. Своєчасність їх формування та пред'явлення в багатьох випадках визначатиме ефективність прийняття управлінських рішень щодо собівартості швейної продукції. Щоденні перевірки на основі цих звітів сприяють прийняттю управлінських рішень щодо скорочення негативних відхилень.

Проведення досліджень та розробок дозволяє контролювати витрати до моменту їх виникнення з метою визначення реальності одержаних результатів, відхилень витрат за процесами та загальними витратами періоду. Облік та контроль за методом «процес-нормативні витрати» здійснюється в міру їх виникнення та за центрами відповідальності, що дозволяє забезпечити керівництво підприємства достатнім рівнем інформації для оперативного управління.

Національними стандартами бухгалтерського обліку передбачено визначення собівартості продукції тільки за виробничими витратами, тоді як традиційна методика калькулювання робила

акцент на включенні усіх витрат до собівартості продукції. Це призвело до серйозних труднощів та збільшення числа невирішених питань у сфері калькулювання продукції для бухгалтерів-практиків. Зокрема, мова йде про методику складання калькуляцій окремих видів продукції.

В залежності від напрямків застосування калькуляцій, що представляють собою розрахунок собівартості продукції, здійснений за статтями витрат, їх класифікують за різними ознаками, основні напрямки групування яких наведені у додатку С.2.

Основними регулюючими нормативними документами, що стосується обліку витрат з метою визначення собівартості готової швейної продукції, є Типові положення у частині, що не суперечить Національним стандартам бухгалтерського обліку [171] та Методичні рекомендації №47 [108], які носять рекомендаційний характер. Дані документи визначають такі види калькуляцій: планова, нормативна і звітна (фактична).

Планова калькуляція являє собою розрахунок планової собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат. Вона складається на кожен вид швейної продукції, випуск якої запланований на відповідний період. Основою для складання планової калькуляції на швейному підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів та трудових ресурсів, визначені у стандартах і технічних умовах, призначених для даного виду продукції, а також у затверджених розцінках і тарифах оплати праці.

Провівши дослідження на аналізованих нами швейних підприємствах, ми виявили, що недоліком планової калькуляції є те, що вона складається на підставі фактичних витрат минулого періоду, які включають виробничий брак, різні непродуктивні витрати: простій обладнання через відсутність енергетичних ресурсів, несвоєчасність поставки сировини, відхилення від норм витрачання матеріалів тощо. Крім цього умовність планових калькуляцій зумовлюється нестабільністю цін на матеріали, енергетичні ресурси, транспорт та інші необхідні витрати виробництва, що мають вплив інфляції на себе. Тому в ціноутворенні окремих видів продукції панує волонтаризм, що склався під впливом стихійного ринку та економічно необґрунтованих цін на продукцію швейного виробництва. У додатку Т наведені приклади планових калькуляцій підприємств галузі.

Основними недоліками представлених калькуляцій, на наш погляд є відсутність достатньої аналітики непрямих витрат, хоча вони займають високу питому вагу в собівартості виробів. Певні види таких витрат об'єднані в одну статтю. За рахунок цього може значно спотворюватися фактична собівартість окремих видів швейних виробів під час розподілу непрямих витрат. Це, на

нашу думку, ускладнює процес проведення порівняльного аналізу та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо асортименту готової продукції. Позитивною рисою наведених калькуляцій є широка аналітика матеріальних ресурсів, що використовуються при виготовленні швейних виробів.

Другий різновид калькуляції – нормативна – розроблюється на усі вироби, що випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної та іншої документації на базі діючих на початок періоду норм і є основою для планування собівартості швейної продукції, обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням планових завдань щодо зниження собівартості продукції галузі. Окрім цього нормативна калькуляція використовується для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін.

Така калькуляція може складатися через послідовне нарощування витрат виробництва за технологічним циклом в цілому, за окремими видами продукції на деталі, вузли, збірні з'єднання і виріб у цілому або тільки на увесь виріб. У швейному виробництві нормативна калькуляція складається в цілому на виріб (модель), без поділу на деталі, вузли, напівфабрикати.

Як планова, так і нормативна калькуляції є попередніми (щодо виробничого процесу) документами. Фактична ж калькуляція, на відміну від вищезазначених, складається після завершення виробництва і є документом зведеного обліку витрат. Фактичне калькулювання є завершальним етапом, на якому на підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості за статтями передбаченими планом. Однак у ній можуть мати місце й витрати і втрати не передбачені плановою калькуляцією.

Звітна калькуляція показує рівень собівартості, що склався на підприємстві за окремими видами витрат і є необхідним джерелом показників, що використовуються при плануванні собівартості швейної продукції і економічному аналізі.

Фактична собівартість готової швейної продукції формується у картці (відомості) обліку витрат, яка побудована таким чином, що дає можливість отримувати інформацію про витрати виробництва в розрізі статей калькуляції. Приклад картки обліку, побудованої на основі додатку Т.1.2, наведено у додатку У.

У зв'язку з тим, що сьогодні підприємства вільні у виборі прийомів та принципів ведення внутрішньогосподарського обліку, вони самостійно встановлюють методику включення витрат до

собівартості продукції. Основною вимогою є те, щоб ця методика не суперечила Національним стандартам обліку, була затверджена Наказом про облікову політику і не змінювалася протягом звітного періоду.

Вважаємо доцільним використання наступної методики складання звітної калькуляції та формування повної собівартості готової швейної продукції. При такій методиці після закінчення звітного періоду на підприємствах за допомогою даних внутрішньогосподарського обліку та на основі планових калькуляцій складаються звітні (фактичні) калькуляції, що характеризують фактичну суму витрат, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції в цілому. Вона включає декілька етапів.

На першому – витрати, що становлять виробничу собівартість продукції, переносяться з картки обліку витрат (див. дод. У) до відповідних статей звітної калькуляції (пп. 1-6 звітної калькуляції). На другому – до звітної калькуляції включаються витрати за тими статтями, що не плануються, але також становлять виробничі витрати (п. 7 звітної калькуляції). На третьому етапі відбувається включення до звітної калькуляції адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат відповідно до їх нормативних сум. При цьому необхідно чітко відстежувати причини та винуватців перевищення цих видів витрат (пп. 9,10 звітної калькуляції). На четвертому – визначають повну фактичну собівартість готової продукції (п. 11 гр. 7 звітної калькуляції). На п'ятому етапі діленням загальної суми фактичних витрат певного виду продукції на її загальну кількість визначають фактичну собівартість одиниці виробу (гр. 6 звітної калькуляції).

Приклад звітної калькуляції наведено у додатку Ф. Як видно, методика складання звітної калькуляції досить проста у застосуванні, але потребує деяких змін у політиці калькулювання собівартості продукції та перегляді підходів до віднесення на собівартість тих чи інших витрат.

Дані фактичних калькуляцій порівнюються з плановими, а відхилення, що виникають при цьому, використовуються під час управління виробництвом, складання планових калькуляцій на наступний обліковий період.

Однак, слід відзначити, що ринкова економіка і притаманна їй конкуренція роблять калькуляцію фактичної собівартості продукції майже такою, що втратила будь-який сенс, бо ціна за цих умов складається під впливом попиту і пропозиції, а сама фактична собівартість продукції на продажну ціну не впливає. Певний вплив мають планова, нормативна собівартості, тобто ті, які визначались до початку процесу виробництва. В економічній літературі зустрічаються аргументи та їх доводи проти складання фактичних калькуляцій [94; 133].

Одним з основних напрямів удосконалення методики складання калькуляцій, на нашу думку, є деталізація, пристосування та уточнення статей і елементів витрат шляхом розробки галузевих інструкцій з обліку та калькулювання собівартості продукції відповідної галузі. При цьому специфіка швейної галузі повинна бути врахована у змінах та доповненнях до Інструкції з обліку витрат на виробництво та калькулюванню собівартості продукції за нормативним методом в швейній промисловості [66], які повинні бути приведені у відповідність до чинної нормативної бази України. Це виступатиме конкретним вдосконаленням теоретичних засад методики обліку та калькулювання в досліджуваній галузі, яке у практичній роботі має бути підкріплене впровадженням автоматизованих систем обліку економічної інформації, калькулювання собівартості готової продукції швейного виробництва.

Вивчення поведінки витрат, встановлених певних закономірностей у динаміці та співвідношеннях окремих видів витрат повинні стати невід'ємною частиною калькуляційної роботи на швейному підприємстві, що розглядатиметься у наступному питанні даного наукового дослідження.

3.3. Мотивація поведінки витрат в системі управління собівартістю продукції

Ринкові процеси, що визначають коливання обсягів виробництва та реалізації швейної продукції, суттєво впливають і на «поведінку» собівартості виробів, а відповідно, і на прибуток. В міру посилення цих тенденцій зростає потреба товаровиробників щодо інформації про витрати на виготовлення продукції та її реалізацію. Слід зазначити, що система витрат на підприємстві, що працює в умовах ринку, – основа усієї системи управління, оскільки саме тут збирається інформація про фактичні витрати, а отже, формуються основи для підрахунку фактичного прибутку.

В умовах ринку, що постійно розвивається, адміністрація та менеджери швейного підприємства повинні завжди мати під рукою інформацію про те, в яку суму обходиться фірмі виробництво тих чи інших швейних виробів, здійснення того чи іншого виду діяльності, який існує взаємозв'язок між витратами, обсягом виробництва, рентабельністю підприємства, для прийняття відповідного управлінського рішення з одержанням максимального фінансового результату.

При цьому слід зауважити, що для прийняття оптимальних управлінських рішень з метою планування, прогнозування та здійснення контролю за виробничим процесом необхідно, в першу чергу, визначити величину витрат швейного підприємства, їх динаміку у часі та у розрізі місць

виникнення і центрів відповідальності, характер зміни загальної собівартості та собівартості одиниці продукції в залежності від зміни обсягів виробництва, а також обчислити прогнозний фінансовий результат.

Таким чином, ми вважаємо, що витрати швейного підприємства можна розглядати з двох позицій. З одного боку, в центрі уваги знаходиться визначення і закріплення витрат за їх джерелами, що характерно для традиційного ведення обліку витрат. З іншої сторони, витрати виступають предметом організаційних заходів. Останні щодо впливу на витрати об'єднуються поняттям «управління витратами». При цьому наголошуємо на тому, що традиційний облік і управління витратами не є незалежними, а навпаки, впливають та доповнюють один одного.

Управління, у вузькому значенні цього слова, – це цілеспрямована зміна стану певного об'єкта, що призводить до досягнення поставленої мети. Об'єкт буде керованим, якщо існує такий вплив суб'єкта, за допомогою якого можливе досягнення заданої мети або заданого рівня керованого параметру.

Виходячи з зазначеного ми робимо висновок, що витрати швейного підприємства виступають керованим об'єктом, оскільки вони:

- ✓ плануються (встановлюється траєкторія дії: коригуються плани і уточнюються нормативи);
- ✓ обліковуються (визначається положення і відхилення від накресленої траєкторії керованого об'єкта: збір, ідентифікація, обробка і передача даних);
- ✓ аналізуються (визначаються причини виникнення відхилень, здійснюється оцінка і вибір альтернативного рішення);
- ✓ регулюються (визначаються можливі шляхи виправлення небажаної господарської ситуації та встановлюються конкретні заходи щодо її виправлення).

Органічно пов'язані між собою названі вище управлінські функції виражають сутність процесу управління витратами. Вони знаходяться у тісному взаємозв'язку як складові елементи процесу управління. Спільність об'єкта управління та єдність цілей управління утворюють певну систему. Тому процес управління витратами, будучи органічною складовою частиною виробничого процесу швейного підприємства в цілому, повинен розглядатися як особливий об'єкт управління, що вимагає вивчення в рамках певної системи. Місце системи управління витратами у загальній системі управління швейним виробництвом можна зобразити у вигляді схеми (див.рис.3.7).

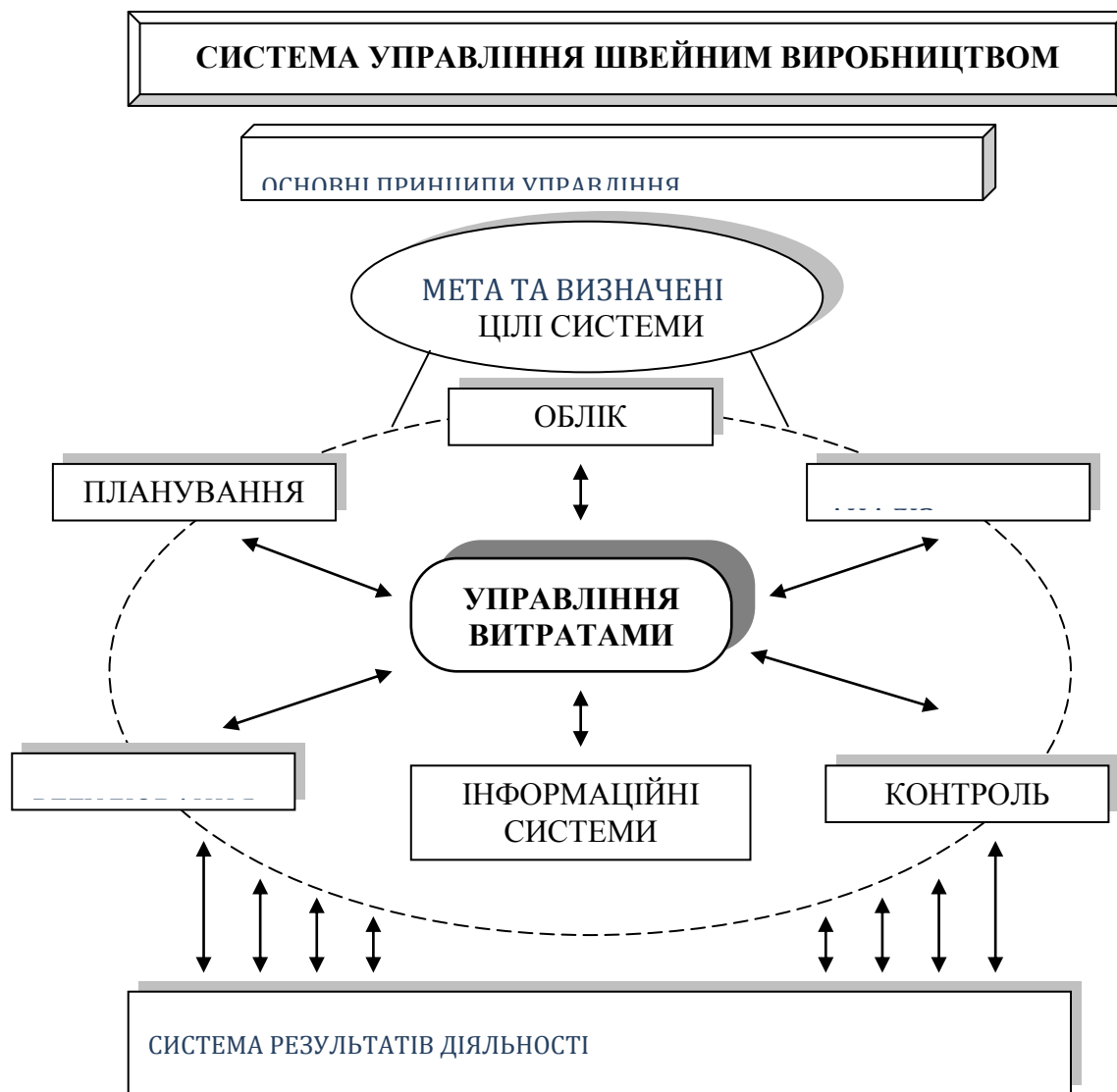


Рис.3.7. Місце системи управління витратами швейного підприємства в загальній системі управління виробництвом

Дана схема показує, що управління витратами не є традиційним обліком витрат у вузькому значенні цього слова як система збору, реєстрації та узагальнення інформації. Це, на нашу думку, керована підсистема в загальній системі управління швейним виробництвом, що інтегрує різні функції та методи управління і підпорядковує їх для досягнення єдиної мети, дотримуючись при цьому основних принципів управління. Вона охоплює систему планування, регулювання, обліку, контролю, аналізу даних про витрати і результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі управлінських рішень.

Найважливішим завданням теорії прийняття управлінських рішень щодо виробничих витрат є визначення етапів цього процесу. Їх зміст залежить від умов, характеру та виду рішень, від досвіду керівництва фірми та інших об'єктивних обставин, відповідно до яких приймаються певні рішення. Проф. Ч.Хорнгрен виділяє такі сім етапів у процесі прийняття управлінських рішень:

- визначення завдання та специфічних цілей;
- окреслення варіантів рішень;
- призначення виконавців кожного варіанту та визначення результатів;
- обчислення витрат і доходів за відповідним варіантом з урахуванням невизначеності;
- вибір варіанту;
- здійснення прийнятого рішення;
- оцінка досягнутих результатів [209,с.777].

Прийняття правильних та своєчасних управлінських рішень щодо підвищення ефективності та доцільності понесених витрат швейного виробництва передуює обґрунтування їх природи, тобто визначення якими є дані витрати та як вони себе «поводять» (реагують на зміни у діяльності промислового підприємства). При цьому, задля вирішення багатьох питань, необхідний аналіз релевантної інформації, а саме аналіз витрат швейного підприємства. Мова йде про оцінку факторів рентабельності, вибір найбільш вигідних замовлень, планування майбутніх напрямів виробничої діяльності, оцінку виробничих запасів, розподіл та мінімізацію виробничих витрат, визначення рівня безбитковості, можливих фінансових результатів у разі зміни відпускних або закупівельних цін тощо.

Управління собівартістю швейної продукції на основі аналізу витрат виступає одним з основних елементів управлінського обліку. Ми вважаємо, що у цьому аспекті аналіз витрат виробництва виконуватиме такі основні функції:

- реєстрацію витрат і надання звітів, включаючи класифікацію, узагальнення, повідомлення та обґрунтування даних про виробничі витрати швейного підприємства;
- визначення та оцінку величини виробничих витрат у розрізі конкретних найменувань швейних виробів або підрозділів підприємства (об'єктів калькулювання);
- управління вартістю, отримання достовірної інформації щодо собівартості швейної продукції та використання її управлінським персоналом для прийняття відповідних рішень щодо таких питань, як визначення відпускної ціни, якості продукції, технології виробництва тощо;
- безпосередній аналіз та дослідження даних щодо виробничих витрат, подання їх у вигляді інформації, придатної для управлінського планування і контролю, прийняття рішень щодо короткострокового та довготермінового характеру дій.

У доповнення до вищезазначеного відмітимо, що характерною особливістю аналізу витрат швейного підприємства є довільна форма та методика його проведення. Виходячи з абсолютно

внутрішнього його характеру, жодний нормативний документ не регламентує порядок проведення та форми представлення результатів такого аналізу виробничих витрат, тобто останнє визначається управлінським персоналом підприємства в залежності від поставленої мети, технологічних особливостей виробничого процесу та вимог власників підприємства щодо економічного розвитку фірми.

Розглядаючи управлінську функцію бухгалтерського обліку щодо витрат будь-якого підприємства такі зарубіжні вчені-економісти, як Джей К. Шим, Джоел Г. Сігел подають їх таким чином: «Витрати виступають показниками минулої або майбутньої здатності підприємства позбавлятися економічних ресурсів з метою досягнення певної мети. Управління вартістю й аналіз витрат мають справу як з розрахованими на майбутнє або запланованими витратами, так і з минулими витратами» [193,с.7]. Однак слід наголосити, що оскільки витрати є економічною категорією (тобто теоретичним узагальненням, що характеризує найсуттєвіші закономірні зв'язки та відносини), то підприємства не можуть управляти ними як такими. Отже, управляти витратами швейного підприємства – означає управляти процесами і факторами, що впливають на формування витрат, на їх рівень та склад.

Таким чином, процес управління фактичною собівартістю швейних виробів пропонуємо розділити на такі основні етапи:

1. Прогнозування рівня витрат.
2. Облік фактичних витрат та відхилень.
3. Контроль та аналіз витрат.
4. Менеджмент витрат.

Метою останнього етапу є прийняття управлінських рішень щодо затверджених змін до нормативних калькуляцій та формування фактичної собівартості найменувань швейних виробів. На цьому ж етапі здійснюється аналіз інформації про витрати, після чого процес прийняття управлінських рішень, який теж можна назвати вирішенням існуючих проблем, виступає як процес вибору між альтернативними методами дії.

З метою визначення необхідних витрат та відповідних фінансових результатів, знаходження кореляцій та обґрунтування можливості фінансового виконання прийнятих управлінських рішень на окремих стадіях аналізу витрат можуть використовуватися різноманітні кількісні методи. До них відносяться: метод планування запасів, метод оцінки та перегляду планів, лінійне програмування, метод кривих зростання продуктивності, метод постійних та змінних витрат.

Пропонуємо дослідити «поведінку» витрат на швейних підприємствах за допомогою останнього з запропонованих методів, який займає важливе місце у процесі підготовки управлінського рішення чи проекту щодо калькулювання собівартості продукції, під час проведення експертизи й оцінки витрат і, загалом, є важливою частиною управління собівартістю у швейній галузі.

Перед усім визначимо характер поведінки витрат швейного підприємства і динаміку їх формування та розподілу. «Поведінка витрат», як зазначає С. Ф. Голов, – це характер їх реагування на зміни у діяльності виробництва [38,с.254]. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій (факторів виробництва), що мають місце у процесі господарської діяльності швейного підприємства, які в кінцевому підсумку матимуть вплив і на фінансовий результат.

Ми вважаємо, що функціонально описати взаємозв'язок між витратами та факторами, що їх формують, дуже важливо, оскільки це дозволяє передбачити майбутні витрати. Останнє з зазначеного є необхідним для прийняття ефективних управлінських рішень на швейних підприємствах, оскільки більшість з них, а саме ті, що приймаються в короткостроковому режимі управління підприємством, ґрунтуються на вивченні цього співвідношення. При цьому, основним фактором, який впливає на формування витрат швейного виробництва, виступає обсяг виготовленої продукції.

Проведення розрахунків, що пов'язують між собою витрати швейного виробництва, обсяг виробництва та прибуток, здійснюється виходячи з сукупності передумов.

Першою з них, як на наш погляд, виступає необхідність класифікації загальної суми витрат за критерієм залежності їх величини від обсягу виробництва. В залежності від того, як загальні витрати швейного підприємства реагують на зміну рівня ділової активності, відповідають йому, вони поділяються на змінні, умовно-постійні та змішані (напівзмінні). Вважаємо, що розуміння такої динаміки витрат, перед усім, необхідне для:

- аналізу залежності «витрати – обсяг виробництва – прибуток» і аналізу рівноваги;
- оцінки ефективності функціонування виробничих підрозділів швейної фірми;
- гнучкого фінансового планування;
- прийняття рішень короткострокового характеру;
- визначення та встановлення цін внутрішньофірмової передачі.

На рисунку 3.8 показана динаміка всіх трьох видів витрат в залежності від зміни обсягу

виробництва.

Така класифікація можлива в межах виробничої діяльності відповідного масштабу, який часто в економічній літературі називається діапазоном передбачення [143,с.38], діапазоном ділової активності [132,с.164] та ін. Він подається у вигляді інтервалу обсягів виробництва, в межах якого характер динаміки змінних, умовно-постійних, відпускних цін на продукцію та прибутку підприємства можна передбачити з достатньою ймовірністю. Такий діапазон встановлюється виходячи з потужності підприємства та попиту на випускаючу продукцію. Заданий цими двома основними факторами, обсяг виробництва, в свою чергу, зумовлює величину спожитих ресурсів, систему організації виробництва, структуру управління підприємством та інші його параметри, включаючи величину постійних витрат. Як було відзначено нами вище, у попередніх розділах даного дослідження, в межах відповідного обсягу виробництва загальна сума постійних витрат не змінюється. Таким чином, другою умовою для проведення аналізу «витрати – обсяг виробництва – прибуток» є попереднє визначення так званого релевантного обсягу виробництва (діапазону ділової активності).

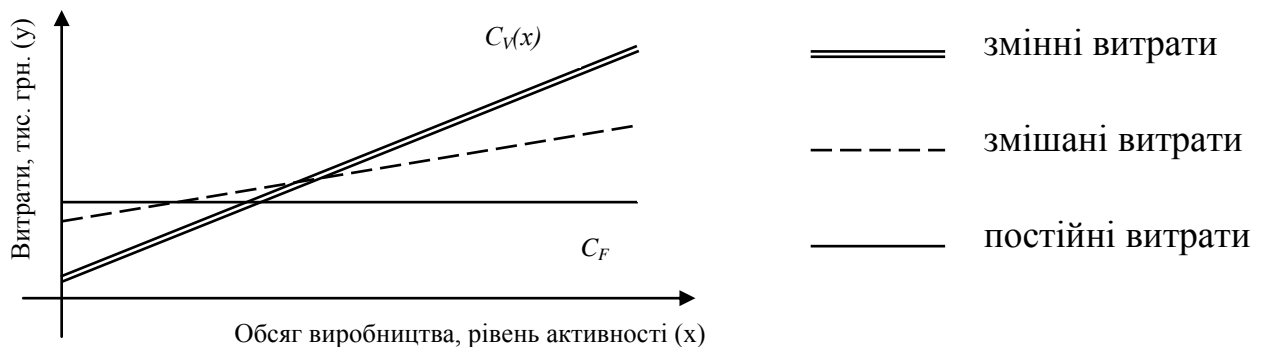


Рис.3.8. Схема графічної моделі динаміки витрат.

Третьою передумовою аналізу виступає постійність цін, тобто вихідна співставність цін на матеріальні та трудові ресурси, а також на готову продукцію.

Передбачена незмінність в ефективності виробництва є четвертою умовою при проведенні аналізу. Це означає, що розрахунок співвідношення витрат, обсягу виробництва та реалізації продукції буде з врахуванням заданої продуктивності підприємства, яка протягом аналізованого періоду не буде піддаватися значним коливанням.

П'ята передумова встановлює рівність виробництва та реалізації продукції в межах періоду, що розглядається. Це означає, що вся виготовлена продукція буде реалізованою та підприємство не планує створювати з спеціальною метою значних запасів нереалізованої готової продукції.

Дотримання вищезазначеного переліку виступає вихідною умовою об'єктивності тих

розрахунків, які будуть виконуватися при проведенні аналізу співвідношення між витратами швейного підприємства, обсягом його виробництва та одержаним прибутком.

Перш ніж розпочати вивчення динаміки витрат швейного підприємства, а також для кращого розуміння важливості їх «поведінки» при прийнятті управлінських рішень, зупинимось на наступному.

Критерієм оптимальності, який найбільшою мірою відповідає меті будь-якої підприємницької діяльності, є прибуток. Як модифікація цього критерію виступає максимум виходу готової продукції заданої структури при обмежених виробничих ресурсах або мінімум виробничих витрат при відповідному обсязі виробництва. Тому в багатьох випадках підприємства заздалегідь визначають обсяг продукції, що реалізовуватиметься, для одержання певного рівня прибутку. При цьому пропонуємо користуватися формулою для підрахунку прибутку, що знайшла широке розповсюдження на американських підприємствах:

$$I = x(1 - b) - a, \quad (2)$$

де I – прибуток;

x – обсяг реалізованої продукції певного періоду;

b – загальні змінні витрати
обсяг реалізації продукції;

a – загальні умовно-постійні витрати.

Іншими словами, дана формула означає, що прибуток визначається як різниця між обсягом реалізованої продукції й повними змінними витратами та умовно-постійними витратами.

Мова йде про те, що з моменту, коли фірма розпочинає свою виробничу діяльність, вона несе умовно-постійні витрати (наприклад, на придбання обладнання, орендну плату, амортизаційні відрахування, оплату електроенергії тощо). Величина цих витрат співпадає з збитками, які необхідно було б враховувати, якщо б не розпочався виробничий процес та не вкладена сума змінних витрат. Після того, як процес розпочався і в міру того, як вартість майна росте, при відпускній ціні продукції вищій середніх змінних витрат, відповідні доходи поглинають все більшу частину умовно-постійних витрат, поступово скорочуючи витрати до тих пір, поки при певному обсязі виробництва покриваються змінні та постійні витрати. Тобто, саме в цій точці відсутні як прибутки, так і збитки; вона називається точкою нерухомості (мертвою точкою).

Отже, точка нерухомості проявляється при економічній рівновазі. Постійний ріст обсягу продукції призводить до того, що різниця між доходами та змінними витратами дає прибуток,

оскільки постійні витрати покриваються повністю.

Гіпотеза про те, що відпускна ціна вища середніх змінних витрат вимагає, щоб крива доходів $I(x)$ перебувала завжди над кривою змінних витрат $C_V(x)$, виконується до відповідного обсягу виробництва продукції (на рис.3.9 відрізок $[0, M]$). Починаючи з даної точки, ріст виробництва не тільки перестає поглинати постійні витрати, але і збитки збільшуються за рахунок змінних витрат. В цьому випадку точка, що відповідає обсягу виробництва, не буде точкою нерухомості, оскільки в цій схемі використовуються змінні витрати, а аналіз точки нерухомості потребує розгляду повної собівартості продукції. Різниця ординат в кожній точці відрізка $[0, M]$ представляє собою надлишок доходів над змінними витратами, і підприємці прагнуть того, щоб при будь-якому рівні виробництва ця різниця покривала постійні витрати плюс можливий прибуток.

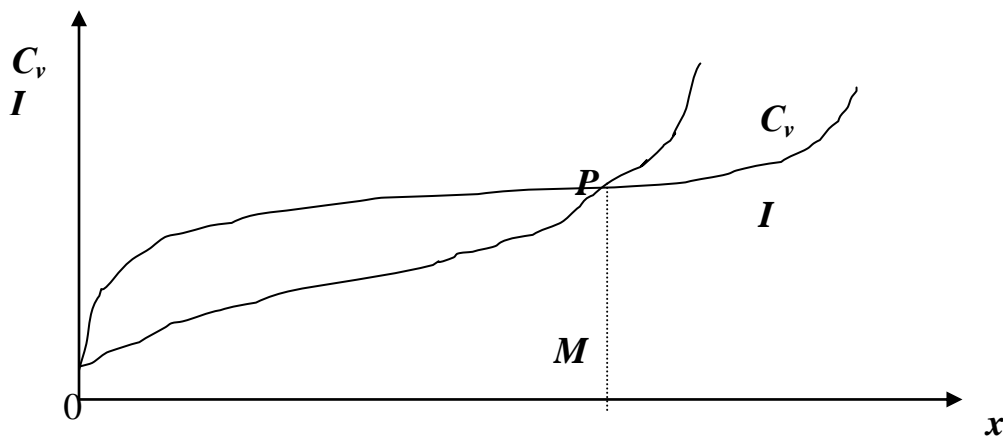


Рис.3.9. Графік співвідношення доходів та витрат.

Якщо перейти до аналізу повної собівартості $C_T(x)$, то побачимо, що існує зона представлена відрізком $[0, P]$, на якому повна собівартість вище доходів, у той час як на відрізку $[P, M]$ не лише вдається покрити змінні плюс постійні витрати, але і, починаючи з точки P , з'являється прибуток. Таким чином, P виступає порогом окупності (рис.3.10).

Для полегшення аналізу точки нерухомості звичайно приймаються відповідні обмежувальні гіпотези. Відносно доходів передбачається, що відпускна ціна залишається постійною незалежно від кількості продукції, що поставляється на ринок. Відносно витрат передбачається, що середні змінні витрати також не залежать від кількості виробленої продукції. В даному випадку ці функції лінійні відносно обсягу виробництва x :

$$I(x) = xP_X; \quad C_V(x) = C_V^* x; \quad C_T(x) = C_V^* x + C_F, \quad (3;4;5)$$

де P_X - відпускна ціна;

C_V - змінні витрати;

C_V^* - середні змінні витрати;

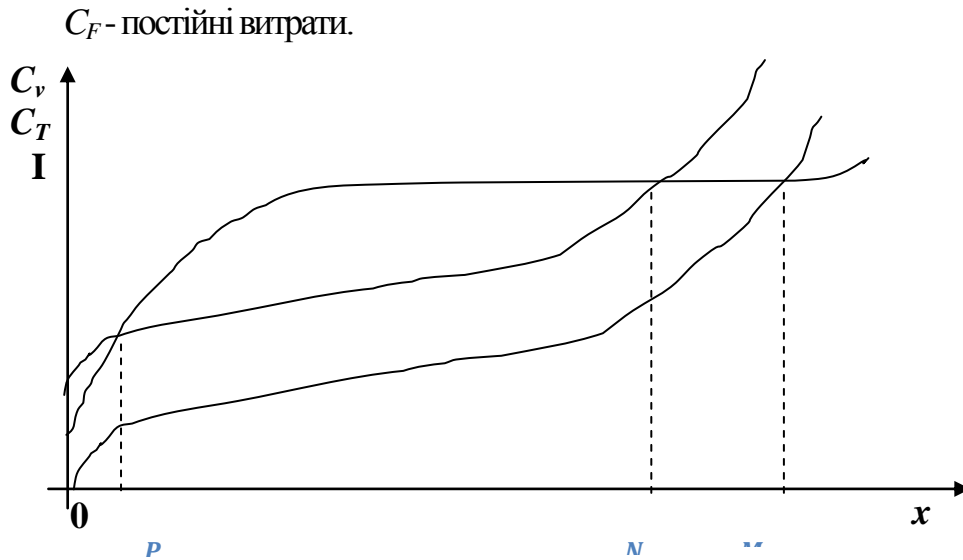


Рис.3.10. Графік аналізу повної собівартості.

Оскільки в точці нерухомості $I(x) = C_T(x)$, одержуємо:

$$x P_X = C_V^* x + C_F; \quad (6)$$

$$x = C_F / (P_X - C_V^*). \quad (7)$$

На рис.3.11 показані ці функції та точка нерухомості.

Вивчення поведінки витрат швейного підприємства дозволяє нам зробити оцінку витрат та побудувати їх функцію. Оцінка витрат – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення взаємозв'язку між витратами та факторами витрат на основі дослідження минулої діяльності.

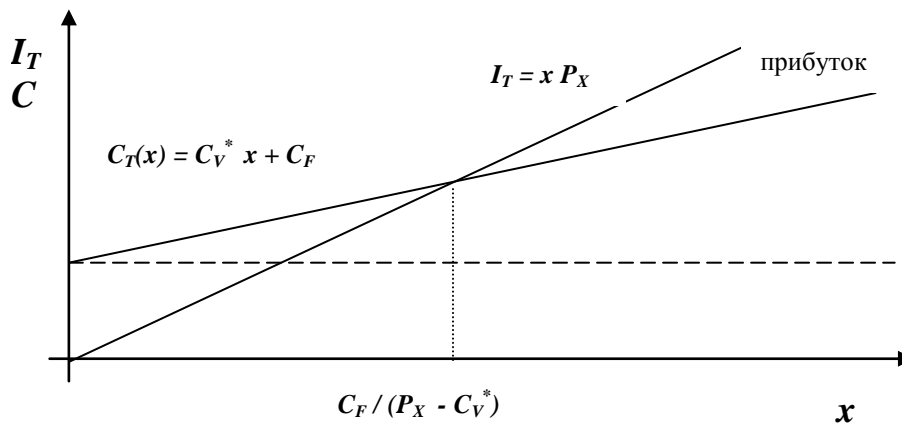


Рис.3.11. Графік аналізу точки нерухомості.

Як було зазначено нами в попередніх розділах дисертаційного дослідження, більшість витрат є змішаними. З метою управління – аналізу співвідношення «витрати – обсяг виробництва – прибуток», оцінки ефективності функціонування та прийняття рішень на найближчу перспективу – змішані витрати розділяють на умовно-постійні та змінні елементи, аналіз їх співвідношення

приймає форму математичного вираження, яке називають формулою витрат та обсягу виробництва або формулою гнучкого кошторису та функції витрат:

$$y = a + bx, \quad (8)$$

де y – загальні витрати;

x – значення фактора витрат;

a – складова умовно-постійних витрат;

b – змінний показник на одиницю x .

Математичний опис функції витрат полегшує передбачення (прогнозування) витрат швейного підприємства. На формування витрат в практичній діяльності впливає безліч факторів, але з метою побудови їх функції доцільно обирати один чи два найбільш важливих. Наприклад, бухгалтер ВАТ «Галія» (м. Тернопіль) визначив, що постійні виробничі витрати становлять 2454 грн., а середні змінні витрати на одиницю продукції – 56 грн. Звідси, функція витрат матиме такий вигляд:

$$y = 2454 + 56x.$$

Отже, якщо підприємство планує реалізовувати швейні вироби (жіночі півпальто) з 16% рентабельністю, а відпускна ціна становитиме 120 грн. за одиницю, то йому необхідно виготовити 80 шт. таких півпальто. При цьому необхідно враховувати суми податку на додану вартість:

$$120x = (2454 + 56x) \times 1,16 \times 1,20.$$

Наведений розрахунок можна провести більш детально, але при цьому процес розподілу витрат на змінні й умовно-постійні ускладнює наявність змішаних витрат. Тому для визначення функції витрат, а також з метою розподілу змінних витрат на умовно-постійну та змінну складові необхідно застосовувати одну з наступних методик: технологічний аналіз; аналіз розрахунків; метод вищої-нищої точки; метод візуального пристосування; регресійний аналіз; спрощений статистичний аналіз.

Технологічний аналіз представляє собою системний аналіз функцій діяльності швейного підприємства для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами матеріальних трудових та інших ресурсів з результатами виробничої діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення усіх необхідних операцій, їх доцільності, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз виробничої діяльності. Його перевагою виступає те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулого.

Метод аналізу розрахунків передбачає розподіл витрат швейного виробництва на змінні та

умовно-постійні щодо відповідного чинника на підставі даних аналітичних та синтетичних рахунків бухгалтерського обліку. Наприклад, на ВАТ «Галія» (м. Тернопіль) у січні 2002р. було виготовлено 126 шт. жіночих костюмів. При цьому мали місце такі витрати (табл.3.2).

За результатами наведених даних про витрати, функцію витрат швейного підприємства можна представити таким чином:

$$y = 770,06 + 17,98x.$$

Якщо ж у наступному звітному періоді підприємство планує збільшити обсяг виробництва жіночих костюмів до 150 шт. за рахунок придбання додаткового обладнання (при цьому амортизаційні витрати будуть збільшені на 56 грн.), то загальні витрати ВАТ «Галія» становитимуть:

$$(770,06 + 56,00) + (17,98 \times 150) = 826,06 + 2697,00 = 3523,06 \text{ (грн.)}$$

Таблиця 3.2

**Витрати ВАТ «Галія» (м. Тернопіль)
на виготовлення костюмів жіночих у січні 2002р.**

Елементи витрат	Загальні витрати	Умовно-постійні витрати	Змінні витрати	Змінні витрати на одиницю продукції
Основні матеріали	1254,18	–	1254,18	9,95
Допоміжні матеріали	275,32	–	275,32	2,19
Витрати на оплату праці	576,01	161,28	414,73	3,29
Відрахування з зарплати	216,00	60,48	155,52	1,23
Витрати палива, енергії	207,00	130,41	76,59	0,61
Амортизація основних засобів	120,00	120,31	–	–
Витрати на утримання обладнання	73,98	17,37	56,61	0,45
Витрати на управління	295,77	269,12	26,62	0,21
Інші витрати	17,75	11,09	6,67	0,05
Разом	3036,32	770,06	2266,24	17,98

Метод аналізу рахунків досить легко використовувати на практиці. Але при цьому слід враховувати, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера й аналізі минулих подій. Через це його недоліком є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами виробничої діяльності.

Метод вищої-нижчої точки (інша назва – мінімакний метод [143,с.41; 179,с.151]) передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності. Тобто, як видно з назви методу, в ньому для визначення функції витрат і значень «*a*» (постійного компонента витрат) і «*b*» (змінного показника) за формулі «витрати – обсяг виробництва» беруться граничні значення показників, якими є максимальні та мінімальні репрезентативні значення пари «*x*»–«*y*». Вибір цих значень визначається в більшій ступені значенням рівня активності «*x*», хоча на них одночасно, але в меншій мірі, впливає і значення розміру загальних витрат «*y*».

Застосування мінімаксного методу проводиться у декілька етапів у наступній послідовності.

I. Вибрати максимальну та мінімальну пару значень.

II. Визначити ставку змінного показника «*b*» за формулою:

$$b = \Delta y : \Delta x, \quad (9)$$

де *b* – ставка змінного показника на одиницю загальних витрат;

Δy – різниця значень за «*y*» витрат;

Δx – різниця значень за «*x*» рівня активності.

III. Визначити умовно-постійну складову витрат:

$$a = y - b x, \quad (10)$$

де *a* – умовно-постійні витрати;

y – загальні витрати;

b x – змінний показник;

Для ілюстрації практичного застосування методу вищої-нижчої точки використаємо інформацію таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Показники загальних витрат на виробництво швейної продукції та загальновиробничих витрат на ВАТ «Галія» (м. Тернопіль) за 2001 рік

Період (місяць)	Загальновиробничі витрати, грн., (рах. 91)	Загальні витрати на виробництво, грн., (рах.23)
Січень	104653,20	181043,11
Лютий	99162,04	209405,32
Березень	148065,07	256500,11
Квітень	103178,06	188284,55
Травень	89294,60	178069,09
Червень	128288,09	226408,27

Липень	149622,05	325705,02
Серпень	186914,14	385597,15
Вересень	150730,00	302907,91
Жовтень	164491,57	280244,43
Листопад	157811,01	296632,08
Грудень	310245,14	386500,17
Разом	1792454,97	3217297,75

Дані свідчать, що найвищий обсяг діяльності у ВАТ «Галія» (м. Тернопіль) становить 386500,71грн.(грудень 2001р.), а найнижчий – 178069,09грн. (травень 2001р.). При зростанні загальновиробничих витрат на 220950,54грн. (310245,14 – 89249,60), собівартість готових швейних виробів зростає на 208431,62грн.(386500,71 – 178069,09).

Отже, змінні витрати на 1 грн. загальновиробничих витрат становитимуть:

$$208431,62 : 220950,54 = 0,94334 \text{ (грн.)}$$

Виходячи з цього, умовно-постійні витрати дорівнюють:

$$386500,71 - (0,94334 \times 310245,14) = 93833,87 \text{ (грн.)}$$

або

$$178069,09 - (0,94334 \times 89249,60) = 93833,87 \text{ (грн.)}$$

Отже, функція витрат у даному випадку приймає такий вигляд:

$$y = 93833,87 + 0,94334x$$

Мінімакний метод є досить простим у використанні, однак і він, на наш погляд, має низку недоліків. Використання тільки граничних значень з усіх показників може у нормальних умовах роботи не мати репрезентативного характеру, тобто не завжди можна отримати достовірні результати при проведенні аналізу. Метод може призвести до невірної визначення показників «а» і «b» (в даному випадку достовірної динаміки впливу зміни загальновиробничих витрат на собівартість готової швейної продукції). Графічне відображення функції витрат на рис.3.12. проілюструє це.

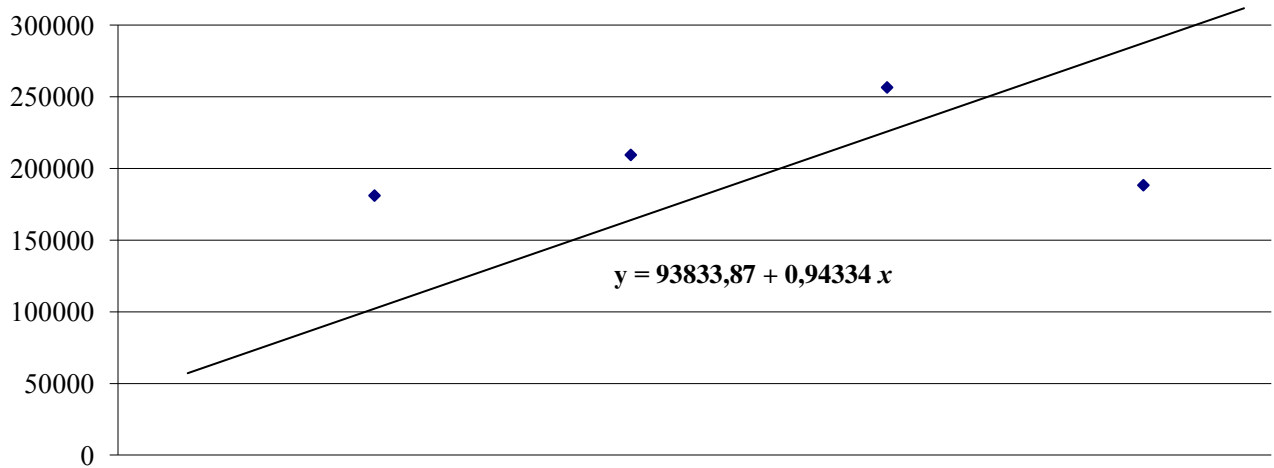


Рис.3.12. Графічне зображення лінії функції витрат ВАТ «Галія» за 2001р., що визначена методом вищої-нижчої точки.

Тому ми вважаємо, що у більшості випадків краще відмовитись від значень цих показників та використати інші методи аналізу витрат, які більш притаманні нормальним умовам роботи швейного підприємства.

Метод візуального пристосування – це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить лінію, беручи до уваги усі точки значень витрат (рис.3.13).

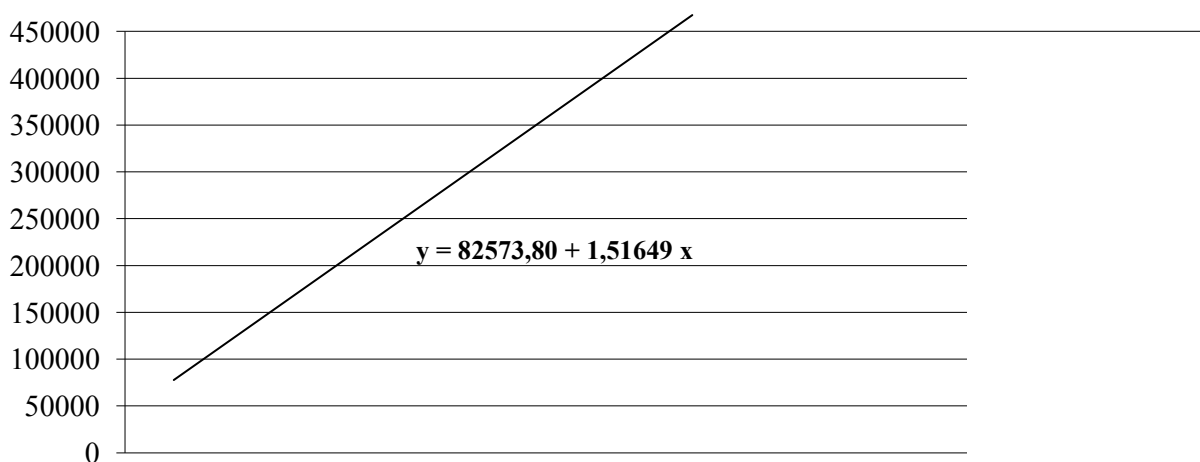


Рис.3.13. Графічне зображення лінії функції витрат ВАТ «Галія» за 2001р., що визначена методом візуального спостереження

З наведеного графіка видно, що умовно-постійні витрати у функції витрат становлять 82573,80 грн. Для розрахунку змінних витрат використаємо дані при обсязі загальногосподарських витрат (обсязі ділової активності) у 155270,13 грн. У цій точці собівартість готових швейних виробів складатиме 318040,74 грн. таким чином змінні витрати дорівнюють:

$$318040,74 - 82573,80 = 235466,94 \text{ грн.}$$

Функція витрат у цьому випадку матиме такий вигляд:

$$y = 82573,80 + 1,51649x.$$

Ми вважаємо, що метод візуального спостереження дозволяє уникнути вад методу вищої-нижчої точки, однак він не уникає суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика. Саме тому, як на нашу думку, його можна використовувати для проведення розрахунків лише найменш важливих залежностей, які суттєво не впливатимуть на витрати швейного виробництва.

Однією з наступних методик є проведення *регресійного аналізу*. Її суть полягає у побудові статистичної моделі, яка використовується задля середнього значення змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин. При застосуванні регресійного аналізу для визначення функції витрат на швейних підприємствах загальна сума витрат розглядається як змінна величина, залежна від певного чинника (обсягу виробництва, кількості працівників, продуктивності праці тощо), який виступає як незалежна величина.

Лінійний взаємозв'язок між залежними та незалежними змінними величинами може бути описаний як графічно (як лінія регресії), так і за допомогою формули рівняння регресії.

Модель, що використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни залежної змінної величини, називається простим регресійним аналізом і подається у вигляді рівняння 8: $y = a + b x$. Модель, що використовує декілька незалежних змінних величин для визначення зміни залежної змінної величини, називається множинним регресійним аналізом і має вигляд

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n \quad (11)$$

На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз бере до уваги усі дані спостереження для визначення функції витрат. Даний метод уникає також вади візуального методу, оскільки передбачає застосування іншого методу, а саме методу найменших квадратів. Останній представляє собою статистичний метод знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності.

Метод найменших квадратів передбачає, що лінія відповідності повинна забезпечити отримання мінімальної можливої суми квадратів похибок, тобто відстаней від фактичних значень (точок) до лінії відповідності. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\text{Sum}(y) = n \times a + b \times \text{Sum}(x) \quad (12)$$

$$\text{Sum}(xy) = a \text{Sum}(x) + b \times \text{Sum}(x^2), \quad (13)$$

де x – незалежна змінна величина (рівень діяльності, що спостерігається);

y – залежна змінна величина (загальні або змішані витрати);

a – загальні умовно-постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю загальних витрат;

n – кількість спостережень.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів використаємо дані табл. 3.4.

Підставивши результати розрахунків у рівняння, одержуємо:

$$3217,29775 = 12 \times a + 1792,45497 \times b$$

$$521335,2657 = 1792,45497 \times a + 306040,09860 \times b$$

Систему лінійних рівнянь розв'язуємо методом Крамера, знайшовши визначник системи D :

$$D = 12 \times 306040,09860 - 1792,45497 \times 1792,45497 = 459586,36400 .$$

Таблиця 3.4

**Дані для визначення функції витрат на ВАТ “Галія” (м. Тернопіль)
за 2001 рік методом найменших квадратів**

Період	Загальновиробничі витрати, тис. грн., (x)	Загальні витрати на виробництво, тис. грн., (y)	x^2	$x y$
Січень	104,65320	181,04311	10952,29227	18946,74079
Лютий	99,16204	209,40532	9833,11018	20756,05871
Березень	148,06507	256,50011	21920,59986	37976,39824
Квітень	103,17806	188,28455	10654,71206	19426,83459
Травень	89,29460	178,06909	7973,52559	15900,60816
Червень	128,28809	226,40827	16457,83403	29045,48451
Липень	149,62205	325,70502	22386,75784	48732,65278
Серпень	186,91414	385,59715	34936,89573	72073,55780
Вересень	150,73000	302,90791	22719,53290	45657,30927
Жовтень	164,49157	280,24443	27057,47660	46097,84627
Листопад	157,81101	296,63208	24904,31487	46811,80814
Грудень	310,24514	386,50017	96252,04689	119909,96680
Разом	1792,45497	3217,29775	306040,09860	521335,26570

Звідси знаходимо:

$$a = (3217,29775 \times 306040,09860 - 521335,2657 \times 1792,45497) : 459586,36400 = 109124,51;$$

$$b = (12 \times 521335,2657 - 3217,29775 \times 1792,45497) : 459586,36400 = 1,06435.$$

Таким чином, функція витрат має такий вигляд:

$$y = 109124,51 + 1,06435 x .$$

Підставляючи у рівняння значення загальногосподарських витрат (x), ми одержуємо лінію відповідності їм значень собівартості готових швейних виробів (y), яка найбільш точно з усіх

наведених методів відображає залежність «витрати – обсяг виробництва» на аналізованому підприємстві (рис.3.14).

Отже, як показує проведене нами дослідження, застосування різних методів для визначення функції витрат швейного виробництва дає різні результати (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Функції витрат на ВАТ «Галія» (м. Тернопіль) за 2001 рік

Застосовуваний метод	Значення функції витрат
Метод вищої-нижчої точки	$y = 93833,87 + 0,94334x$
Метод візуального спостереження	$y = 82573,80 + 1,51649x$
Регресійний аналіз (метод найменших квадратів)	$y = 109124,51 + 1,06435x$

Тому задля прийняття ефективних управлінських рішень щодо управління собівартістю слід обирати найбільш релевантну функцію витрат. Пропонуємо використовувати при цьому такі критерії:

- ◆ економічна правдоподібність, тобто зв'язок між собівартістю продукції та факторами витрат повинен мати економічний сенс;
- ◆ значимість незалежних змінних величин, тобто вплив значень факторів витрат на собівартість швейних виробів повинен бути суттєвим;
- ◆ ефективність використання, тобто доцільність застосування більш точних методів у порівнянні з економічним ефектом, який можна від них отримати;
- ◆ витрати часу, тобто кількість людино-годин, які необхідні для розрахунку та побудови функції витрат за допомогою різних методів.

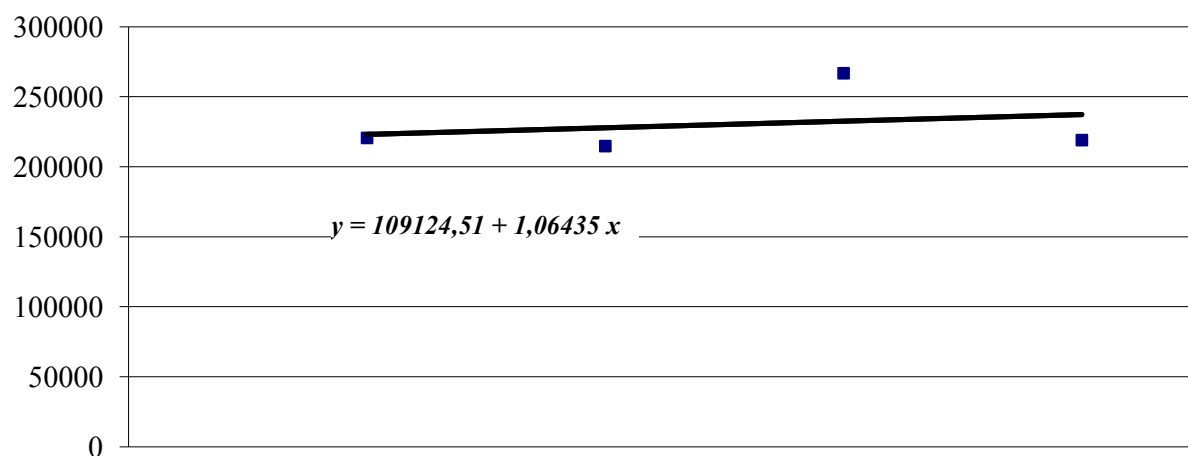


Рис.3.14. Графічне зображення лінії функції витрат ВАТ «Галія» за 2001р., що визначена методом найменших квадратів (регресійний аналіз)

На рівень витрат, як уже зазначалося, впливає багато факторів. Безпосередній вплив на нього спричиняють зміни виробничої структури, асортимент продукції, організація виробництва тощо. Внаслідок взаємного впливу цих факторів, стохастичних залежностей у зміні фактичних витрат і труднощів у кількісній оцінці факторів наукові розробки в основному ще не вийшли за рамки класифікації динаміки витрат у зв'язку з змінами обсягу виробництва. При цьому поведінка витрат при зміні обсягу виробництва досліджується з високим ступенем абстракції. А оскільки на неї впливають багаточисельні фактори, то неможливо повністю показати їх вплив навіть при використанні математичних методів. Саме тому ми вважаємо, що класифікація динаміки витрат, враховуючи їх залежність від обсягу виробництва та інших факторів, при сьогоденних результатах досліджень виступає одним з напрямків вивчення витрат. Ця класифікація є теоретичним інструментом для підготовки управлінських рішень щодо вибору найкращих варіантів для оптимізації витрат з метою раціоналізації виробництва та кращого використання виробничих потужностей.

Вважаємо, що у більшості випадків через низький ступінь реагування не відображається функціональний зв'язок між динамікою витрат та обсягом виробництва за проміжок часу, оскільки є лише відомості про кінцевий стан руху витрат. Тому особлива увага при обліку виробничих витрат в умовах формування ринкової економіки, на наш погляд, повинна приділятися їх динаміці не тільки залежно обсягу виробництва, але й від часу. Адже ці дані використовуються для оцінки рентабельності роботи підприємства, прийняття рішень в галузі планування, управління тощо. Вони

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III

За матеріалами досліджень цього розділу можна зробити наступні висновки.

1. У зв'язку з переходом України на міжнародні принципи ведення обліку і складання звітності слід враховувати і міжнародні концептуальні основи ведення обліку витрат. Тобто реформування вітчизняної економіки передбачає напрацювання нових методів їх обліку та калькулювання собівартості швейної продукції, котрі будуть адекватні ринковим відносинам, що формуються. Для цього нами запропоновано до використання структурно-логічну модель використання методів обліку витрат. Запропонований підхід дасть можливість ефективно проводити їх модернізацію відповідно до зміни ринкових умов та створювати достатній фонд методів для застосування у випадках зміни обставин.

2. Склалися об'єктивні економічні передумови для практичного використання систем «стандарт-кост» і «директ-костінг», а саме: зростання конкуренції між окремими товаровиробниками швейної продукції, боротьба за ринок її збуту та пошук нових його сегментів, зростання витрат на розробку та освоєння нової продукції та пов'язане із цим ускладнення орієнтації в умовах такого середовища.

Виділено особливості, переваги та недоліки цих систем обліку витрат, а також передумови впровадження їх на швейних підприємствах України. На основі аналізу двох основних підходів до обліку виробничих витрат побудовано схему, де подані основні характерні відмінності між їх метою та завданням.

3. Розглянуто методи обліку витрат, що використовуються на зарубіжних промислових підприємствах, зокрема метод однорідних секцій. На прикладі вітчизняного підприємства (ВАТ «Галія» м. Тернопіль) доведена ефективність його застосування. Запропонований для використання метод однорідних секцій передбачає можливість розподілу непрямих витрат швейного підприємства у два етапи – розподіл між центрами відповідальності на основі витрат часу основних виробничих працівників, а подальший розподіл між видами продукції – на основі підрахунку проценту від заробітної плати основних виробничих працівників, що припадає на певний вид продукції.

4. Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, визначено, що калькулювання це комплексна система процесу управління, що передбачає науково обгрунтований метод групування виробничих витрат для визначення собівартості одиниці продукції. З метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва вона враховує організаційно-технологічні особливості її виготовлення. При цьому визначено, що суть процесу калькулювання розкривається через його принципи.

5. Вибір об'єкта калькулювання залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається, стану внутрішньовиробничих відносин.

На основі дискусії вчених-економістів подано власні визначення об'єкту обліку витрат, об'єкту калькулювання та калькуляційної одиниці. Визначено їх взаємозв'язок за місцями виникнення на підприємствах швейної галузі легкої промисловості. Таким чином, у відповідності до специфіки виробництва на швейних підприємствах використовуються відповідні калькуляційні об'єкти та калькуляційні одиниці, які найбільш точно відповідають потребам калькулювання собівартості

продукції.

6. Визначаючи сутність методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, автор дійшов висновку, що дані методи – це дві стадії одного процесу, між ними існує єдність, але не тотожність. З цього приводу визначено, що метод обліку витрат це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати для досягнення певної мети, а методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції.

7. Облік витрат незавершеного виробництва доцільно вести на субрахунках другого рівня, що відкриваються до субрахунків першого рівня, які використовуються для обліку витрат на виробництво готової продукції. Тому запропоновано визначати собівартість незавершеного виробництва на кінець періоду за етапами з допомогою собівартості еквівалентної одиниці готової продукції.

8. В умовах ринкової економіки для підвищення рівня контролю та управління витратами швейного виробництва запропоновано використовувати систему попроцесного калькулювання з елементами нормативного методу. Використання методу «процес-нормативні витрати» дозволяє враховувати та контролювати витрати в міру їх виникнення у розрізі структурних підрозділів швейного підприємства, що дає можливість оперативно виявляти резерви зниження собівартості та зростання прибутку.

9. Оскільки сьогодні підприємства вільні у виборі прийомів та принципів ведення внутрішньовиробничого обліку, вони самостійно встановлюють методику включення витрат до собівартості продукції. Виходячи з цього запропоновано використання власної методики складання звітної калькуляції та формування повної собівартості готової швейної продукції. При такій методиці, а вона включає декілька етапів, після закінчення звітного періоду на підприємствах за допомогою даних внутрішньовиробничого обліку та на основі планових калькуляцій складаються звітні (фактичні) калькуляції, що характеризують фактичну суму витрат, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції в цілому.

10. Вивчення поведінки витрат, встановлених певних закономірностей у динаміці та співвідношеннях окремих видів витрат повинні стати невід'ємною частиною калькуляційної роботи на швейному підприємстві. Це надасть можливість приймати своєчасні та правильні управлінські рішення щодо доцільності понесених витрат та ефективності їх здійснення.

Запропоновано досліджувати поведінку витрат швейних підприємств за допомогою методу

постійних та змінних витрат. Він займає важливе місце у процесі підготовки управлінського рішення чи проекту щодо калькулювання собівартості швейної продукції, під час проведення експертизи та оцінки витрат і є невід'ємною частиною управління собівартістю підприємств галузі. Вивчення поведінки витрат дозволило нам оцінити та побудувати їх функцію. Для цього було використано низку методик, на практичному матеріалі розглянуті їх переваги та недоліки.

Найбільш ефективним способом визначення функції витрат є регресійний аналіз (метод найменших квадратів) за допомогою моделі, яка використовує одну незалежну змінну величину (змінні виробничі витрати у розрізі об'єктів калькулювання) для визначення зміни залежної

ВИСНОВКИ

У дисертації наведені теоретичне узагальнення і нові погляди на вирішення наукових проблем, що виявляються у практичних рекомендаціях автора щодо раціоналізації методичних та організаційних засад здійснення обліку виробничих витрат, процесу калькулювання собівартості продукції швейних підприємств. Результати проведеного дослідження дали підставу зробити наступні наукові висновки та дати на їх основі конкретні пропозиції:

1. Становлення та подальший розвиток ринкових відносин в економіці України, застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку вимагають переосмислення теоретичних та методичних підходів до управління швейними підприємствами. При цьому ефективність системи управління цілком залежить від рівня досконалості однієї з її складових – бухгалтерського обліку, центральне місце в якому посідають облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

2. В умовах перехідного періоду України до ринкової економіки виникає необхідність у розкритті змісту витрат виробництва в господарському механізмі. Основою методики управління витратами є визначення сутності категорій «витрати виробництва» та «собівартість». Зміст цих понять і їхній взаємозв'язок обумовлюються механізмами формування витрат у процесі виробничої діяльності та управління ними.

Витрати виробництва – це виправдані умовами процесу виробництва і направлені на створення корисних цінностей чи надання послуг сукупні витрати незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому «витрати виробництва»

вживають стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей.

Собівартість продукції за величиною рівна грошовим витратам підприємства на виплату заробітної плати, на спожиті засоби виробництва та інші потреби. Але самі ці витрати не є собівартістю, вони – еквівалентні їй та лише кількісно рівні з нею, вони виникають у процесі виробництва, в той час коли собівартість – його результат.

3. Основою організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції швейного виробництва є їх класифікація. Вона повинна в повній мірі відображати усі характерні ознаки, згідно яких відрізняються одні витрати від інших, розмежовувати їх за функціональною роллю, у відповідності з якою кожний елемент, кожна сума витрат виконує певну визначену функцію. Такий підхід до класифікації витрат не лише забезпечує більш конкретну їх деталізацію, але й дозволяє з більшою обґрунтованістю визначати доцільність і ефективність кожного елемента, кожної суми витрат.

Вивчення літературних джерел за даним дослідженням, врахування практичного досвіду підприємств галузі визначили класифікаційні блоки в залежності від мети та функцій управління (для планування, нормування та прийняття рішень; для потреб обліку і калькулювання; для оцінки і аналізу господарської діяльності; для контролю і регулювання) та складено класифікаційну схему витрат швейного виробництва залежно від потреб функцій управління.

4. Систематизовано організаційно-технологічні характеристики швейного виробництва, що виступають визначальним фактором у процесі побудови бухгалтерського (внутрішньогосподарського) обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості окремих виробів та визначено їх вплив на облік виробничих витрат. Визначено особливості формування витрат на продукцію швейної галузі.

5. Внесено пропозиції щодо формування первинної документації з відпуску матеріалів у виробництво, що дозволить прискорити документообіг та обробку інформації про їх використання. Запропоновано організувати поетапний облік енергетичних витрат, що сприятиме точнішому визначенню фактичної собівартості продукції.

З метою достовірного калькулювання собівартості продукції деталізовано витрати на оплату праці (виплати стимулюючого характеру; витрати на оплату праці виробничих працівників, що безпосередньо зайняті у процесі виробництва продукції; непродуктивні виплати; витрати на оплату праці робітників, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що включаються до

загальновиробничих витрат).

6. Розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку непрямих витрат:

- запропоновано методика групування устаткування та обладнання у відповідності з технологічними потоками виникнення витрат (це дозволяє систематизувати фактичні експлуатаційні витрати за групами устаткування);

- розподіл непрямих витрат швейного виробництва необхідно здійснювати відносно різних сегментів підприємства (в якості сегмента запропоновано використовувати продукцію, структурні підрозділи, види виробництва тощо);

- використання методу заздалегідь розрахованої нормативної ставки розподілу непрямих витрат дає змогу визначати собівартість швейної продукції одразу після її виготовлення та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок зміни обсягів виробництва;

- вибір бази розподілу непрямих витрат повинен ґрунтуватися за визначеними критеріями та функціональною специфікою роботи підприємства чи окремої ланки.

7. В умовах створення комп'ютерної системи внутрішньогосподарського обліку побудовано інформаційні моделі вирішення завдань щодо обліку матеріальних витрат, заробітної плати, а на їх основі – схеми діалогу автоматизованого робочого місця з обліку виробничих витрат, обліку праці та заробітної плати, обліку виробничих витрат.

8. Запропоновано логіко-структурну модель використання обліку витрат виробництва, що дасть можливість ефективно проводити модернізацію систем обліку витрат відповідно до ринкових умов.

Розглянуто методи обліку витрат, що використовують зарубіжні промислові підприємства, зокрема метод однорідних секцій. Автором доведено ефективність його застосування на вітчизняних підприємствах. Запропонований метод передбачає можливість розподілу непрямих витрат швейного підприємства у два етапи – розподіл між центрами відповідальності на основі витрат часу основних виробничих працівників на випуск продукції, а подальший розподіл між її видами – на основі підрахунку відсотку заробітної плати основних виробничих працівників, що припадає на певний вид продукції.

9. Встановлено, що вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць залежить від особливостей технологічного процесу, організації виробництва, номенклатури та складності продукції, що виготовляється. Розроблено номенклатуру об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць швейної галузі.

10. Визначено, що калькулювання – це комплексна система в процесі управління, яка передбачає науково обґрунтований метод групування виробничих витрат для визначення собівартості одиниці продукції. З метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва вона враховує організаційно-технологічні особливості її виготовлення.

Обґрунтовано доцільність використання системи попроцесної калькуляції з елементами нормативного методу, що дозволяє враховувати та контролювати витрати в міру їх виникнення у розрізі структурних підрозділів швейного підприємства.

Запропоновано в системі внутрішньогосподарського обліку відновити формування повної собівартості готової швейних виробів для визначення їх адекватної, справедливої та конкурентоздатної продажної ціни, ефективності випуску того чи іншого виду продукції.

11. Доведено, що вивчення поведінки витрат, певних закономірностей у динаміці та співвідношеннях окремих видів витрат стає невід'ємною частиною калькуляційної роботи на швейному підприємстві. Запропоновано досліджувати поведінку витрат швейних підприємств за допомогою методу постійних та змінних витрат. Найбільш ефективним способом визначення функції витрат визнано регресійний аналіз, що дає можливість апарату управління підприємства одержувати найбільш точну інформацію, на основі якої приймаються найефективніші рішення щодо управління собівартістю на швейних підприємствах України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью. – М.: Экономика, 1984. – 167с.
2. Андросов А.М., Викулова Е.В. Бухгалтерский учет. – М.: Андросов, 2000. – 1024с.
3. Аникин А.В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса, 4-е изд.- М.: Политиздат, 1985. – 367с.
4. Апыхтина М.Н., Грызлова Т.А. Организация и планирование производства на предприятиях швейной промышленности. – М.: Легкая индустрия, 1974. – 376с.
5. Астісова Т.І. Удосконалення системи управління якістю. // Легка промисловість. – 1999. – С.33.
6. Афанасьева А.И., Овчинников С.М., Смирнова Л.Н. Управление швейными предприятиями. Организация и планирование производства. – М.: Лепромбытгиздат, – 1990. – 432с.
7. Байдык О. Новые положения (стандарты) бухгалтерского учета – новые методы калькулирования себестоимости. // Бизнес-бухгалтерия. – 1999. – №50(361). – С.40-46.; -№ 51 (362). – С.38-40.
8. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. – Минск: Вышэйшая школа, 1973. – 295с.
9. Басманов И.А. Теоретические основы учета и классификации себестоимости промышленной продукции (под ред. Новака). – М.: Финансы, 1970. – 167с.
10. Бачинський В.І. Нові підходи до нормативного обліку. // Фінанси України. – 1998. – № 11 – С. 35-37.
11. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 319с.
12. Билый И.М. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. – Мн.: Высшая школа, 1990.
13. Бондар І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собіватістю продукції // Київ. держ. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 64с.
14. Бородкин А.С. Учет и анализ в хозрасчетных цехах машиностроительных заводов. – М.: Экономика, 1967. – 232с.
15. Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. – К.: Техника, 1990. – 152с.
16. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. – К., 1975, – 232с.
17. Бородкін О.С. Облік витрат на підготовку та освоєння нової продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 4. – С.15-18.
18. Бургер А. Содержание и методы управления расходами // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 5. – С.64-66.
19. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік / Під ред. проф.Ф.Ф.Бутинця – Житомир, ЖТІ, 2000. – 672с.
20. Буфатіна І. Облік у виробництві // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 57 (603). – С. 4 – 18.
21. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф.Бутинець, Т.В.Давидюк, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська. – 2-е., переробл. і доповн. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 479с.
22. Бухгалтерский учет / Е.П.Козлова, Н.В.Парашутин, Т.Н.Бабченко, Е.Н.Галанина. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 464с.
23. Бухгалтерский учет в промышленности / Под ред П.С.Безруких, М.Ф.Ивашкевича – М.: Финансы и статистика, 1987. – 263с.
24. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка / В.П.Завгородний, В.Я.Савченко. – К.:

«Блиц-Информ», 1995. – 832с.

25. Быкадоров Н.А. Нормативный метод учета и калькулирование продукции. – М.: Финансы, 1974. – 152с.
26. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Новый подход к калькуляции себестоимости: опыт развитых стран // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С.67-70.
27. Васильков А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176с.
28. Васин Ф.П. Классификация затрат на производство в Российском и международном учете // Бухгалтерский вестник. – 1999. – № 5. – С.43-50.
29. Васин Ф.П. Системы организации управленческого учета: стандарт-кост, нормативный учет, директ-кост. // Бухгалтерский вестник. – 1999. – №8. – С.63-73.
30. Васин Ф.П. Учет и распределение расходов по обслуживанию производства и управлению // Бухгалтерский вестник. – 1998. – № 5. – С.62-69.
31. Гаврилова Г.Н. Совершенствование форм бухгалтерского учета на предприятии // Вестник С-Петербург. университета. – 1993. – №1. – С.26-36.
32. Гарифулин К.М. Учет и калькулирование в АСУ себестоимости продукции. Казань: Издательство Казанского университета, 1986. – 228с.
33. Гарифуллина Ф.С. Методологические вопросы производственного учета и калькулирования в швейной промышленности // Вопросы совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа. – Ярославль, 1985. – С.32-35.
34. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. – М.: Финансы, 1970. – 112с.
35. Гливенко В.В. Застосування методу «аналіз АБС» при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) // Наук. вісн. Нац. аграг. ун-ту. – 2001. – Вип. 44. – С.104-106.
36. Гнилицька Л.В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 129–132.
37. Гнилицька Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 10. – С.45-48.
38. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: Тов “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544с.
39. Голов С.Ф. Управлінський облік: концепція та організація // Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. – №3. – С.12–13.
40. Горицкая Н. Калькулирование производственной себестоимости в соответствии с П(С)БУ 16 // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2000. – № 45. – С.32-36.
41. Губачова О.М. Бухгалтерський облік в управлінні: сучасний погляд // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 118–120.
42. Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы учета эффективности производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. – К.: НМК ВО, – 1990. – 48с.
43. Гуцайлюк З.В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности. – М.: Агропромиздат, 1988. – 133с.
44. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 80с.
45. Дікань Л.В., Калініченко О.О. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки – Х.: Гриф, 2000. – 79с.
46. Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основанием учета в системе бытового обслуживания. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1987. – 472с.

47. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783с.
48. Егоров А.Ю., Никулин Л.Ф. “Пульсирующий” менеджмент. – М.: Деловая книга, 1998. – 236с.
49. Експериментальна таблиця витрати-випуск України за 2000 рік в основних цінах: Стат. зб. / Державний комітет статистики України. – К., 2002. – 37с.
50. Експериментальна таблиця витрати-випуск України за 2000 рік в цінах споживачів: (Статистичний збірник) / Державний комітет статистики України. – К., 2002. – 51с.
51. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях. – Л.: Издательство ЛГУ, 1987. – 174с.
52. Ефимцев В.А., Кузьминский А.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности строительных материалов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 247с.
53. Жакипбеков С. Первичный учет на промышленном предприятии. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 80с.
54. Завгородний В.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в условиях распределенной системы обработки данных: Дис... к.э.н. – К., 1992. – 206с.
55. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями.
56. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР, із змінами та доповненнями.
57. Зарудный Н., Красильщиков Б. Бухгалтерский учет в промышленном предприятии (учет производственных затрат) – М.: Финансы, 1966. – 154с.
58. Зубрицька І. Облік витрат на виробництво продукції. // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 25 (450). – С.4-10.
59. Иванов Е.М. Себестоимость и калькуляция. Введение в теорию калькулирования себестоимости. – Чебоксары, 1985.
60. Иванов Н.И. Внедрение нормативного метода на предприятии. – М.: Финансы, 1970. – 262с.
61. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175с.
62. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 176с.
63. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 150с.
64. Индукаев В.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства, – М.: Финансы и статистика, 1986. – 143с.
65. Инструкция по нормированию расхода материалов в массовом швейном производстве. – М.: ЦНИИТЭИлегпром, 1988. – 88с.
66. Инструкция по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции по нормативному методу в швейной промышленности: Утв. зам. Министра лег. пром. СССР 02.04.85. – М.: ЦНИИТЭИлегпром, 1985. – 41с.
67. Иванов Ю., Котляров Є. «Реформована собівартість» (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2001. – № 20/1 (435). – С. 45-51.
68. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. N 291. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №1.
69. Калинчук Л.Є., Калинчук І.Д. Класифікація методів обліку витрат на виробництво та

- особливості їх застосування // Наук. вісн. Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки. Економічні науки. – 2001. – № 4. – С. 309 – 314.
70. Калькуляція себестоимости в промышленности / Под ред. М.Ф.Маргулиса. М.: Финансы, 1980. – 295с.
71. Каменська Т. Облік матеріалів у виробництві // Бухгалтерія. – 2001. – № 12. – С.51-55; – № 13. – С.44-49.
72. Карпенко О.В. Можливості методу АВС-калькулювання // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 121 -123.
73. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: Аудит ИНФРА–М, 1997. – 392с.
74. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 350с.
75. Катанаева Л.А. Учет материальных затрат в швейном производстве // Бухгалтерский вестник. – 1998. – № 6 (июнь). – С.11-20.
76. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192с.
77. Кирсанов В.Д., Калинина В.И., Валуев Б.И. Учет и контроль затрат на производство в объединениях легкой промышленности. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1982. – 224с.
78. Ковалев В.В. Основы управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 212с.
79. Ковалев В.В., Евстегнеев Е.Н., Соколов В.О. Организация бухгалтерского учета на современных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 157с.
80. Ковалёв В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета: учебное пособие. – С-Пб.: ЛИСТ, 1991.
81. Ковалева О.В., Жебровская Л.А. Организация информационной системы бухгалтерского учета. – Ростов-на-Дону: РГЭУ, 2000, – 160с.
82. Колот А.М. Оплата праці на підприємстві: організація та удосконалення. – К.: фірма «Праця». – 1997. – 192с.
83. Коріньєв В. Особливості калькулювання витрат при формуванні цінової політики підприємства // Економіка. – 2000. – № 9. – С.78-80.
84. Котляров Є, Иванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції. Прямі витрати // Бухгалтерія. – 2001. – № 22/1 (437). – С. 47-52.
85. Котов В.Ф. Стоимостные показатели в планировании промышленного производства. – М.: Экономика, 1980. – 223с.
86. Кравець В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні // Схід. – 1997. – №6(13). – С.7-12.
87. Кузьминський А.Н. Учет и контроль в промышленности стройматериалов. – М.: Финансы, 1969. – 110с.
88. Ларинова Л.Ф., Гавриленко И.А. Применение попроцесного метода калькулирования себестоимости // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 128 –129.
89. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М. Финансы и статистика, 1988. – 165с.
90. «Трансформ» продовжує інформувати // Легка промисловість. – 1999. – № 4. – С.14.
91. Леонтьев В. Экономические эссе. Теории, исследования, факты и политика: Пер. с англ. – М.: Полигиздат, – 1990. – 415с.
92. Лещій В.Р. Інформаційне забезпечення управління підприємством // Фінанси України. – 1999. – № 5. – С.53-59.
93. Линник В.Г. Учет и контроль производственной деятельности при различных формах хозяйствования (на материалах сельско-хозяйственных формирований УССР): Дис... д-ра экон.наук. – К., 1991. – 153с.

94. Литвин Ю.Я. Про облік витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – С.2-7.
95. Лишиленко О. Міжнародний досвід обліку витрат праці та її оплати. // Статистика України. – 2000. – №2. – С.51-53.
96. Лопаткина О.Ф., Фраер С.В. Экономика социалистического сельского хозяйства. – М.,1973.
97. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К.: Облікінформ, 1997. – 137с.
98. Лучко М.Р. Облік енергетичних витрат на швейних підприємствах // Діло. – 1996. – № 30-31 (квітень). – С.8.
99. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки. – Тернопіль: Зорепад, 1998. – 151с.
100. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Основи побудови АРМ бухгалтера. – К.: фірма "ВПОЛ", 1993. – 60с.
101. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы, 1979. – 414с.
102. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / Под ред. Ф.Энгельса. – М., 1978. – Т.3, кн.Ш. – 508с.
103. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения, 2-е изд. Т.26, ч.3.
104. Маршалл А. Принципы экономической науки. Т.1: Пер с англ. – М.: Прогресс, Универс, 1993. – 415с.
105. Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. – М.: Финансы, 1977. – 112с.
106. Мацкевичюс И.С., Кальненская Г.К. Управление затратами в АСУП. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 221с.
107. Мацкевичюс И.С. Себестоимость промышленной продукции. – Вильнюс, 1978. – 114с.
108. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затвердж. наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47.
109. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): Монографія, – Тернопіль: Економічна думка, 2000, – 553с.
110. Мех Я.В. Учет и анализ внутренних резервов промышленного предприятия. – К.: УМК ВО, 1990. – 144с.
111. Миненко Б.Т., Новодворский В.Д. Калькулирование продукции заготовительных производств в машиностроении. – Машиностроение, 1992. – 184с.
112. Минц Б. Политическая экономия социализма. – М.: Политиздат, 1975. – 244с.
113. Мюллендорф Р., Карренбауер М. Производственный учет: снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры. Пер. с англ. М.И.Корсакова. – М.: ЗАО ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160с.
114. Нападовська Л.В. Управлінський облік. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 355с.
115. Науменко Т.А. Формирование и анализ себестоимости продукции. – К., 1991.
116. Наумов В.К. Кооперация в Италии. – М.: Международные отношения, 1989. – 184с.
117. Національні стандарти в бухгалтерському обліку: питання використання / М.Г.Михайлов, О.А.Мельник, В.М.Теслюк, М.І.Телегунь, Т.А.Скрипник, О.П.Славкова, О.І.Радчук, М.І.Гордієнко, Л.І.Полятикіна, В.М.Жмайлов. – 2-е вид. – К.: «Вища освіта», 2002. – 397с.
118. Немчинов В.С. Избранные произведения в 6-ти томах. Т.6. Общественная стоимость и плановая

цена. М.: «Наука», 1969. – 466с.

119. Нидлз Б., Андерсен Х, Колдвелл Дж. Основные принципы управленческого учета. Элементы производственных затрат // Бухгалтерский учет. – 1991. – №9. – С.45-54.
120. Нидлз Б., Андерсен Х, Колдвелл Дж. Основные принципы управленческого учета. Элементы производственных затрат. // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С.40-45.
121. Нидлз Б, Андерсен Х. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496с.
122. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: ИНФРА-М, 1997.
123. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176с.
124. Озеран В.О., Озеран А.В. Облік загальнопромислових витрат на промислових підприємствах України // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 123–125.
125. Олійник С.О. та ін. Обґрунтування вибору системи обліку витрат на виробництво і результатів фінансової діяльності // Фінанси України. – 1997. – №6. – С.36-38.
126. Організація і планування виробництва на підприємствах швейної промисловості. / Під ред. В.А.Адамової. – К.: Вища школа, 1994. – 351с.
127. Остап'юк М.Я., Альошина Т.Г. Калькуляція собівартості продукції в промисловості: Навчальний посібник. – К.: НМК ВО, 1992. – 60с.
128. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 208с.
129. Палий В.Ф. Оценка активов предприятия в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 1991. – №5. – С.3-7.
130. Палий В.Ф. Учет и внутренний хозрасчет. – М.: Финансы, 1980. – 64с.
131. Палий В.Ф. Хозрасчетный доход и самофинансирование: вопросы учета и анализа. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191с.
132. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учебное пособие. – Мн.: ИП Экоперспектива, – 1998. – 238с.
133. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції та протизатратний механізм // Економіка України. – 1997. – №3 (березень). – С.28-32.
134. Подольский В.И., Дик В.В. Уринцов А.И. Информационные системы бухгалтерского учета / Под ред. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998, – 319с.
135. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: затв. наказом Мін.фін. України від 31.03.99р. № 87 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №6. – С.17-20.
136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв.наказом Мін.фін України від 18.10.99р. № 242 // Бухгалтерський облік і аудит. –1999. -№11. – С.3-7.
137. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв.наказом Мін.фін України від 20.10.99р. № 246.
138. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Мін.фін. України від 31.12.99р. № 318 // Бухгалтерський облік і аудит. –2000. -№2. – С.3-6.
139. Проблеми та прогнозування розвитку легкої промисловості: Тематична підборка, №2-4. –К.: ДЦБТІ ЛІТП, – 2000. – 17с.
140. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: затв. постанов. Каб. Мін. України від 28.10.98р. №1706.
141. Прусова Л.Г. Основы рыночной экономики. К.: КРВО Полиграфкнига, 1993. – 304с.
142. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: 1997. – 160с.
143. Пьжинский Я.И. Управление стоимостью и анализом затрат. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1999. – 48с.

144. Ру Д., Суль Д. Управління. Пер. з франц. – К.: Основи, 1995. – 195с.
145. Сагубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980, – 141с.
146. Свідерський Є.І. Настільна книга бухгалтера. – К.: Євроіндекс ЛТД, 1995. – 220с.
147. Себестоимость продукции и её планирование на промышленном предприятии. – К.: Вища школа, 1987.
148. Солодков Є. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. – 2001. – № 22/1 (437). – С. 53-55.
149. Слюсарчук Л., Михайлицька Н. Групування витрат у системі управлінського та податкового обліку // Вісник податкової служби України. – 1998. – №12. – С.51-54.
150. Совершенствование методологии бухгалтерского учёта и экономического анализа. Монография: Под. ред. В.И.Петровой, – М.: Финансы и статистика, 1985, – 239с.
151. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
152. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367с.
153. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С.3-8.
154. Соколов Я.В. Регламентация бухгалтерского учета: настоящее и будущее // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 3. – С.61-66.
155. Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью. – М.: Экономика, 1987. – 136с.
156. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник, 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500с.
157. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. – К.: КНЕУ, 2000. – 260с.
158. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности. – К.: Тэхника, 1976. – 189с.
159. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.
160. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112 с.
161. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С.2-7.
162. Сопко В.В., Ткаченко Н.Г., Ільєнко П.А. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства. – К.: Вища школа, 1992. – 463с.
163. Справочник бухгалтера швейной и трикотажной промышленности / Под.ред Б.И.Валуева, 1991. – 332с.
164. Стендер С.В. Удосконалення класифікації виробничих витрат // Наук. вісн. Нац. аграр. ун-ту. – 2001. – С.181-183.
165. Степанюк А.А., Петренко С.С. Нормативный метод учета на швейных и трикотажных предприятиях. – К.: Тэхника, 1988. – 152с.
166. Сторожук Т.М., Підлісна О.І., Гуменюк О.В. Особливості бухгалтерського обліку в галузях економічної діяльності. – Ірпінь, 2002. – 406с.
167. Стуков С.А. Новейшие тенденции в развитии производственного учета: курс лекций. – Калинин: КГУ, 1983. – 48с.

168. Стуков С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 238с.
169. Теория и практика исчисления себестоимости в СССР / Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: Финансы, 1977. – 385с.
170. Терехова В.А. Зарубежный опыт применения нормативного метода учета затрат // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – №1 (25). – С. 2-4.
171. Типові положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. постанов. Каб. Мін. України 26.04.96 за №473 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 7. – С.2-48.
172. Ткач М.В. Развитие организации учета затрат на производство на основе зарубежного опыта. Дис. . .к.э.н. 08.00.12. М., 1994. – 211с.
173. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 123с.
174. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144с.
175. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, назавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продажу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 29-35.
176. Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 238с.
177. Удовенко Г.В. Бухгалтерский учет в легкой промышленности. – М.: Легкая индустрия, 1978. – 320с.
178. Україна у цифрах у 2000 році: Короткий статистичний довідник / Держкомстат України: за ред. О.Т.Осауленка; відповідальний за випуск В.А.Головко. – К.: Техніка, 2001. – 256с.
179. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, – 2001. – 512с.
180. Управлінський облік / Д.Р.Хенсен, М.М.Моувен, Н.С.Еліас, Д.У.сенков / Міжнар. ін-т бізнесу. – Пер. з 5-го канад. вид. – К.: Міленіум, 2002. – 974с.
181. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176с.
182. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве. – М., 1979.
183. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1994. – 286с.
184. Функционально-стоимостный анализ / Н.Г.Чумаченко, Ю.С.Игумнов. – К.: «Вища школа», Главное издательство, 1985. – 223с.
185. Хорнгрен Ф. Калькуляция затрат. Роль производства / Пер. с англ. – М.: Центр переводов, 1992. – 179с.
186. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Управленческий учет / Под ред. В.Паляя, Рей Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, – 1997. – 480с.
187. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 647с.
188. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124с.
189. Чумаченко Н.Г. Рынок и экономическая работа на предприятии. – Донецк, 1990. – 86с.
190. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240с.
191. Швець В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 1. – С.2-3.
192. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 176с.

193. Шим Джей К., Сигел Джоел Г. Методы управления себестоимостью и анализа затрат / Пер с англ. – М.: Информ.-изд. дом «Филинь», 1996. – 344с.
194. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. – М.: Финансы, 1973. – 141 с.
195. Щиборщ К. Распределение косвенных расходов по видам продукции // Аудитор. – 1999. – № 6. – С.7-10.
196. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 1996. – 560с.
197. Юлдашев С.Ш. Методология и организация управленческого учета: Автореф.дис... д-ра экон.наук: – М., 1993. – 26с.
198. Ярмоленко В.П. Об учете производственных потерь // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №9, – С.42-44.
199. Ярмоленко В.П. Собівартість – об'єктивна економічна категорія // Бухгалтерський облік в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С.8-13.
200. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. С.Н.Рогозиной, Г.И.Лебедевой / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 237с.
201. Яхнин Л.Д. Основы технико-экономического анализа себестоимости, 1935.
202. Яценко В.В., Авсеев Е.Г. Комплекс задач по учету труда и начислению зарплаты с использованием ПЭВМ // Швейная промышленность.–1992. – №2 (март–апрель). – С.24-25.
203. American Accounting Association Statement of Basic Accounting. Sarasot, fla, AAA, 1966.
204. Berrada M. Cours de comtabilite analitique. – Casablanca: sohexpress, 1980.
205. Brown I.L., Howard L.R. Managerial accounting and finance. – Flymonth: acdonald and Evens Ltd, 1982.
206. Frengen I.M. Accounting for Managerial Analysis. Third Edition, Richard D. Irwing; Inc. Homewood, Illinois, 1979.
207. Garrison R. Managerial accountings. – Homeward.: BRIE Irvine, – 1988.
208. Jarugova A., Skowronski J. Rachunek kostow w systemie informacyjnym przedsieloystwa – Warszawa: PWN, 1976, 243s.
209. Homgren C.T. Cost Accounting: a managerial emphasis, 2-d ed. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1967.
210. Mala Encyklopedia Rachunkowosci: PWE – Warszawa, 1971.
211. Mellerowicer K. Kosten und Kostenrechnung. T 1: Theorie der Kosten, Walter der Gryter. Co. Berlin, 1963.
212. Schierenbeck, Henner: Grundrudt der Betriebswirtschaftslehre /von Henner Schierenbeck – Munchen, Wien: Ordenbowrg volling uberarb, u. Erw. Aufl. – 1986, 638s.
213. Wytyczne w sprawie zasad, rachunku kostow produkcji przemyslowey przedsie bicorstw panstwowych. – Warszawa. Ministerstwo Finansow. 1968.