

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

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 і аудит

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2003

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільській академії народного господарства
Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Лучко Михайло Романович,
Тернопільська академія народного господарства,
проректор з навчальної роботи, завідувач кафедри
обліку і контролю фінансово-господарської діяльності

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Валуєв Борис Іванович,
Одеський державний економічний університет, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Даньків Йосип Якимович,
Ужгородський національний університет,
завідувач кафедри обліку та аудиту

Провідна установа: Київський національний економічний університет
Міністерства науки і освіти України,
кафедра обліку базової підготовки, м. Київ

Захист відбудеться « 25 » *грудня* 2003р. о 14³⁰ годині на засіданні спеціалізованої
вченої ради Д.58.082.01 у Тернопільській академії народного господарства за
адресою: 46004, м. Тернопіль, вул. Львівська 11, ауд. 1219.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільської академії народного
господарства за адресою: 46004, м. Тернопіль, вул. Львівська 11.

Автореферат розісланий « 24 » *листопада* 2003р.

В. о. вченого секретаря
спеціалізованої вченої ради,
доктор економічних наук, доцент

Крупка Я.Д.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

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 методику 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 документооборот 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 місцями 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.).

Структура й обсяг роботи. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, проміжних і загальних висновків, списку використаних джерел (213 найменувань на 14 сторінках) та 40 додатків на 40 сторінках. Основний зміст роботи викладений на 179 сторінках, містить 18 таблиць на 9 сторінках, 32 рисунки на 15 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі «Витрати виробництва в системі управління діяльністю швейних підприємств» розкрито економічну сутність категорій «витрати виробництва» та «собівартість»; досліджено питання класифікації витрат і визначено вплив організаційно-технологічних особливостей швейного виробництва на побудову обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Зміна економічної системи, що призвела до нових умов господарювання, вимагає переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємством, зокрема до бухгалтерського обліку і, передусім, обліку витрат. Необхідність адаптації обліку витрат виробництва до сучасних умов господарської діяльності зумовила потребу в уточненні економічної сутності основних категорій.

Визначення собівартості є передумовою ефективного управління економікою підприємства. Сучасне господарювання певною мірою змінює методика обчислення собівартості. Виходячи з конкретних умов виробництва, підприємство самостійно визначає суму витрат і контролює процес їх формування.

Оскільки економічним базисом собівартості виступають витрати виробництва, автор визначив, що одним з важливих завдань даного наукового дослідження є всебічний розгляд і вивчення сутності категорії «витрати виробництва» на усіх етапах економічного розвитку.

Трактування цієї категорії у науковій літературі неоднозначне. При цьому з'ясовано, що:

- а) немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності використання категорій «витрати», «затрати» і «собівартість». Деякі вчені вживають їх як синоніми, що на думку дисертанта, є неправомірним;
- б) російськомовні джерела використовують терміни «издержки», «затраты», «расходы» в однакових чи різних значеннях і при перекладі виникають певні проблеми з тлумаченням їх сутності.

Автор вважає, що витрати, – 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 термін «витрати виробництва», як правило, вживають стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей.

Собівартість продукції 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.

Витрати виробництва не однорідні ні за своїм складом, ні за значенням у роботі підприємства. Вагому роль при обліку витрат має науково обґрунтована їх класифікація.

Проаналізувавши множину трактувань щодо класифікації витрат, встановлено, що вони в основному мають загальний характер і призначені для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. Важливіше, на думку автора, 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 і центрами відповідальності. У дисертації зроблено спробу скласти схему класифікації витрат швейного виробництва відповідно до функцій управління (рис.1). Таке групування витрат забезпечить раціональну організацію обліку, калькулювання собівартості продукції за умови теоретичного й методичного обґрунтування і придатності для практичного застосування на підприємствах досліджуваної галузі.

Дисертант пропонує наведену класифікацію покласти в основу організації внутрішньогосподарського обліку витрат на виробництво швейної продукції.

У роботі визначено, що раціонально побудована система обліку витрат швейного підприємства перебуває у прямій залежності від організаційно-технологічної специфіки виробництва швейних виробів. Узагальнено особливості швейної галузі, котрі безпосередньо впливають на побудову обліку витрат досліджуваних підприємств. Зокрема:

- виявлено, що здебільшого процес формування собівартості продукції визначають методи організації виробничих процесів: цеховий (функціональний) та потоковий (предметний);
- проаналізувавши завдання і функції виробничих підрозділів (цехів) основного та допоміжних виробництв, визначено для кожного з них об'єкти обліку;
- досліджено 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) та їх вплив на організацію обліку і внутрішньогосподарського контролю.

Таким чином, автором доведено, що організаційна та виробнича структури швейного підприємства і його внутрішньогосподарський механізм є базисом при побудові обліку витрат.

У другому розділі «**Система внутрішньогосподарського обліку витрат на швейних підприємствах**» досліджено питання організації та удосконалення методики обліку прямих і непрямих витрат швейного виробництва, а також розроблено практичні рекомендації щодо створення комп'ютерної системи обліку витрат.

У роботі визначено, що внутрішньогосподарський облік швейного виробництва – це система задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів для оперативного управління витратами з метою найефективнішого господарювання. Тому найбільш істотним при цьому є своєчасне одержання детальної і точної інформації про витрати як виробництва в цілому, так і в розрізі його окремих ділянок (цехів, бригад, дільниць тощо).

Автором підкреслюється, що внутрішньогосподарський облік прямих матеріальних витрат у швейній галузі заслуговує на особливу увагу, оскільки запаси становлять значну частку в активі виробничих витрат, а їх оцінка впливає як на валюту балансу, так і на собівартість виготовленої швейної продукції, а отже, і на визначення фінансового результату діяльності. Під час проведеного дослідження

було визначено, що швейні підприємства використовують той чи інший метод оцінки запасів в залежності від мети, яку вони ставлять перед собою (покращення показників результативності діяльності для залучення інвестора, одержання кредиту чи, навпаки, мінімізація прибутку та податку на прибуток).

Дисертантом запропоновано групування та облік прямих матеріальних витрат здійснювати з врахуванням особливостей їх виробничого споживання, що визначаються 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).

При виготовленні швейних виробів використовується велика кількість матеріальних цінностей (тканина верху, фурнітура, оздоба). Оформлення окремим документом (вимога-накладна) на кожну партію крою призводить до зайвого нагромадження звітних документів. Здобувач вважає, що видавати фурнітуру у виробництво доцільно на основі накладної, вмонтованої у маршрутний лист, і відмовитися від ведення лімітних карток. Перевагою такого методу є прискорення документообороту та обробки інформації щодо використання основних і допоміжних матеріалів, оскільки маршрутні листи передаються в бухгалтерію у процесі випуску швейної продукції, у той час коли лімітні картки надходять туди лише в кінці місяця.

Облік енергетичних витрат на підприємствах швейної галузі запропоновано здійснювати виокремивши три послідовні процеси: облік загальних витрат на придбання електроенергії; облік витрат на трансформування і внутрішньофабричне переміщення та розподіл електроенергії; розподіл сум фактичної собівартості витраченої електроенергії за місцями її споживання і підрозділами підприємства.

У дисертації визначено, що побудова обліку трудових витрат потребує доповнення класифікації витрат на оплату праці. Запропоновано вести облік цих витрат за такими напрямками, видами продукції, статтями:

- витрати на оплату праці виробничих працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виготовлення 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'язану з управлінням виробничими підрозділами, що включаються до загальновиробничих витрат.

Така класифікація витрат на оплату праці, на думку здобувача, дає більш оперативну інформацію та можливість управління цими витратами, відповідає меті та завданням їх обліку.

Визначено, що швейній галузі властиве поточно-масове виробництво з широкою подетальною спеціалізацією, послідовним розміщенням робочих місць і постійним переміщенням оброблюваних деталей, вузлів, виробів від однієї операції

до іншої. Найраціональнішим, на думку автора, буде облік оплати праці робітників за кінцевою виробничою операцією, тобто за кількістю готових виробів зданих на склад. Такий метод забезпечує прямий зв'язок між заробітною платою кожного працівника та випуском готової продукції усієї бригади, дає змогу проводити точніший облік виробітку, виключає можливість приписок, підвищує відповідальність кожного працівника, надає стимули для зростання індивідуального виробітку робітника, є найбільш наочним (тобто дає змогу враховувати особисті та колективні інтереси бригади), сприяє ритмічності роботи підприємства, відносно не трудомісткий (немає необхідності фіксації усіх операцій, передбачених технологічним процесом), значно скорочує обсяги робіт для контролерів та обліковців.

У дисертаційній роботі визначено, що комп'ютеризація обліку витрат виробництва дає можливість скорочувати витрати на утримання облікового персоналу, підвищує якість та оперативність інформації, котра дає змогу управлінським кадрам використовувати її для прийняття рішень. Для цього запропоновано облік виробничих витрат швейного підприємства вести за окремими комплексами (автоматизоване робоче місце обліку матеріальних витрат, автоматизоване робоче місце обліку праці та її оплати тощо). Для автоматизації обліку доцільно використовувати запропоновані класифікатори цехів та дільниць, виробів, рахунків бухгалтерського обліку, статей калькуляції, деталей, операцій обробки, видів браку тощо. Автором побудовані інформаційні моделі вирішення завдань обліку матеріальних витрат, оплати праці.

Значну увагу приділено питанням обліку та розподілу непрямих витрат. Доведено, що витрати на утримання та експлуатацію устаткування необхідно визначати не лише загальною сумою на підприємстві та в розрізі цехів, як це робиться на досліджуваних підприємствах, але й за місцями їх виникнення (на дільницях, робочих місцях) і центрами витрат, тобто за однорідним обладнанням, автоматичними та поточними лініями тощо. Для організації такої роботи запропоновано методику групування устаткування відповідно до технологічних потоків виникнення витрат. Це систематизує фактичні експлуатаційні витрати за групами устаткування.

Важливим аспектом удосконалення обліку непрямих витрат швейного виробництва є вирішення проблеми їх розподілу за сегментами діяльності. Як сегмент автор пропонує використовувати продукцію, структурні підрозділи, види виробництва тощо. Такий розподіл витрат необхідний для отримання даних, що використовуватимуться при калькулюванні собівартості швейної продукції та прийнятті конкретних управлінських рішень.

Автором доведено, що використання нормативних ставок розподілу непрямих витрат дає змогу визначати собівартість швейної продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну фактичну суму таких витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції в результаті зміни обсягів виробництва (формула 1, формула 2):

$$\text{Нормативна ставка розподілу непрямих витрат} = \frac{\text{Очікуваний (плановий) розмір непрямих витрат}}{\text{Заплановане значення бази розподілу}} \quad (1)$$

$$\text{Розподілена сума непрямих витрат} = \text{Нормативна ставка розподілу непрямих витрат} \times \text{Фактичне значення бази розподілу} \quad (2)$$

Вибір бази розподілу повинен ґрунтуватися на визначених автором критеріях (причинно-наслідковою залежністю, можливістю забезпечення покриття витрат, здобутими вигодами тощо) та функціональною специфікою роботи підприємства чи його окремої ланки.

У третьому розділі «**Бухгалтерський облік витрат виробництва та його місце в процесі калькулювання собівартості продукції**» досліджено питання організації та методики обліку витрат у сучасних умовах господарювання, процесу калькулювання собівартості швейної продукції. Визначено співвідношення понять «об'єкт обліку», «об'єкт калькулювання», «калькуляційна одиниця»; розглянуто особливості методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; доведено необхідність комбінування окремих їх елементів у практичній діяльності; вивчено мотивацію поведінки витрат у системі управління діяльністю.

Розглянувши методи обліку витрат, що використовуються зарубіжними промисловими підприємствами, зокрема метод однорідних секцій, автором доведено ефективність його застосування на прикладі вітчизняного підприємства (ВАТ «Галія» м. Тернопіль). Визначено, що основною перевагою є мінімізація загальних (непрямих) витрат за рахунок безпосереднього їх віднесення на собівартість окремих виробів у розрізі центрів відповідальності, що задовольнятиме усі визначені критерії релевантності. Це дає змогу точніше визначати собівартість окремих найменувань швейної продукції і сприяє ефективному управлінню нею для одержання найкращих результатів господарської діяльності.

У дисертаційній роботі запропоновано структурно-логічну модель впровадження методів обліку витрат (рис. 2). Періодично необхідно здійснювати оцінення їх відповідності встановленим цілям і завданням. У випадку невідповідності обраному критерію, розглядається інший метод обліку витрат чи здійснюється його конкретизація. Далі метод випробовується і після коригування застосовується у практиці господарської діяльності. Така модель дає змогу ефективно проводити модернізацію методів обліку витрат відповідно до зміни ринкових умов.

У системі управління швейними підприємствами важливу роль відіграє не лише внутрішньогосподарський облік витрат, а й калькулювання собівартості їх продукції. Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, автор вважає, що під калькулюванням необхідно розуміти комплексну систему процесу управління, котра передбачає науково обґрунтований метод групування виробничих витрат для визначення собівартості одиниці продукції. З метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва вона враховує

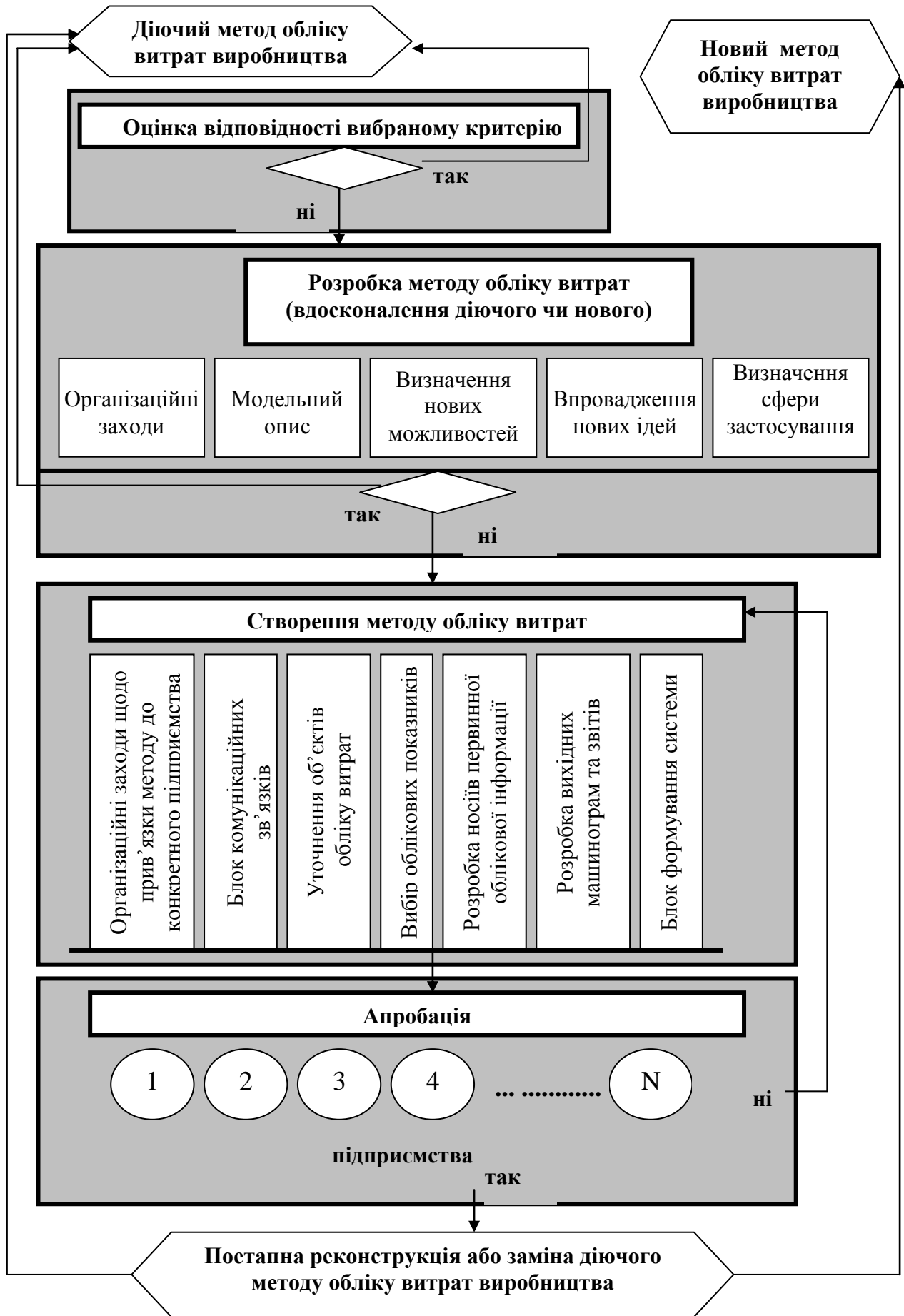


Рис.2. Структурно-логічна модель використання методів обліку витрат виробництва.

організаційно-технологічні особливості її виготовлення. Суть калькулювання розкривається через його принципи, серед яких:

- науково обґрунтована класифікація виробничих витрат;
- встановлення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання;
- визначення калькуляційної одиниці;
- вибір методу розподілу непрямих витрат;
- вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Автор вважає, що вибір об'єкта калькулювання залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається, стану внутрішньогосподарських відносин. На основі вивчення дискусій вчених-економістів здобувачем подано власні визначення об'єкта обліку витрат, об'єкта калькулювання та калькуляційної одиниці, визначено їх взаємозв'язок за місцями виникнення на швейних підприємствах. При цьому:

- під об'єктом обліку витрат розуміється сукупність використаних матеріальних, трудових і грошових ресурсів підприємства за елементами та статтями витрат на виробництво окремого найменування продукції;
- об'єктом калькулювання є вид продукції, її однорідні групи, що включає швейні вироби, подібні за конструкцією, технологією виготовлення, а також ті, що мають однакове призначення, вихідну сировинну базу й відрізняються лише сортами, артикулами, розмірами;
- калькуляційна одиниця повинна виражати не тільки кількісні параметри об'єкта калькулювання, але і якісні його характеристики.

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.

В умовах ринкової економіки для підвищення рівня контролю та управління витратами швейного виробництва дисертант пропонує використовувати систему попроцесного калькулювання з елементами нормативного методу. Застосування методу «процес-нормативні витрати» дає змогу враховувати та контролювати витрати в міру їх виникнення у розрізі структурних підрозділів швейного підприємства, що оперативно виявляє резерви зниження собівартості та зростання прибутку.

Оскільки сьогодні підприємства вільні у виборі прийомів і принципів ведення внутрішньогосподарського обліку, то вони самостійно встановлюють методику включення витрат до собівартості продукції. Виходячи з цього, автором запропоновано методику складання звітної калькуляції і формування повної собівартості готової швейної продукції. Зокрема, після закінчення звітного періоду за даними внутрішньогосподарського обліку та на основі планових калькуляцій складаються звітні калькуляції, що характеризують фактичну суму витрат,

пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції в цілому. При цьому:

- на першому етапі витрати, що становлять виробничу собівартість продукції, переносять з картки обліку витрат до відповідних статей звітної калькуляції;
- на другому етапі включають витрати за тими статтями, що не плануються, але також становлять виробничі витрати (наприклад, втрати від браку);
- на третьому етапі у звітну калькуляцію переносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (відповідно до їх нормативних сум);
- на четвертому етапі визначають повну фактичну собівартість готової продукції;
- на п'ятому етапі діленням загальної суми фактичних витрат певного виду продукції на її загальну кількість визначають фактичну собівартість одиниці виробу.

У дисертації автор доводить, що дослідження поведінки витрат, встановлення певних закономірностей у динаміці та співвідношеннях окремих видів витрат повинні стати невід'ємною частиною калькуляційної роботи на швейному підприємстві. Це дасть можливість приймати своєчасні та правильні управлінські рішення щодо доцільності здійснення тих чи інших витрат. Здобувачем досліджено поведінку витрат швейних підприємств за допомогою методу постійних і змінних витрат. Даний прийом займає важливе місце під час проведення експертизи та оцінення витрат і є невід'ємною частиною управління собівартістю підприємств галузі. Поведінка витрат дає змогу побудувати їх функцію (математичний опис) для визначення характеру реагування витрат на зміни у діяльності підприємства, застосовуючи низку методик (технологічний аналіз, аналіз розрахунків, метод вищої–нижчої точки, метод візуального пристосування, регресійний аналіз, спрощений статистичний аналіз).

Використовуючи практичний матеріал ВАТ «Галія» м. Тернопіль, автором побудовано функції витрат, визначено їх переваги та недоліки щодо конкретних ситуацій. Як показує проведене дослідження, застосування різних методів для визначення функції витрат швейного виробництва має розбіжності в результатах. Тому, на думку здобувача, для прийняття ефективних управлінських рішень щодо управління собівартістю слід обирати найбільш релевантну функцію витрат, використовуючи визначені автором критерії (економічна доцільність та ефективність, значущість незалежних змінних величин, пристосованість). Надійшим способом визначення функції витрат є регресійний аналіз за допомогою моделі методу найменших квадратів, котра використовує одну незалежну змінну величину (змінні виробничі витрати у розрізі об'єктів калькулювання) для визначення зміни залежної змінної величини (собівартості швейних виробів).

Реалізація пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах швейної галузі, викладених у дисертаційній роботі, сприятиме не тільки підвищенню ефективності процесу прийняття управлінських рішень, а й в загальному покращить результати роботи даних підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нові погляди на вирішення наукових проблем, що втілюються у практичних рекомендаціях автора стосовно раціоналізації методичних та організаційних засад здійснення обліку виробничих витрат, процесу калькулювання собівартості продукції швейних підприємств. Результати проведеного дослідження дали підставу зробити наукові висновки та дати на їх основі наступні пропозиції.

1. Становлення та подальший розвиток ринкових відносин в економіці України, застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку вимагають переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління швейними підприємствами. При цьому ефективність системи управління цілком залежить від рівня досконалості однієї з її складових – бухгалтерського обліку, де значне місце займають облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

2. В умовах становлення ринкової економіки виникає необхідність у розкритті змісту витрат виробництва. Основою методики управління витратами є визначення сутності категорій «витрати виробництва» і «собівартість» та взаємозв'язку, що обумовлюються механізмами їх формування у процесі виробничої діяльності й управління ними.

Витрати виробництва – це виправдані умовами процесу виробництва та спрямовані на створення корисних цінностей і надання послуг сукупні витрати незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому термін «витрати виробництва» використовують 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, інші потреби. Але самі ці витрати не є собівартістю, вони – еквівалентні їй і 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 з якими відрізняються одні витрати від інших, розмежовувати їх за функціональною роллю, відповідно до якої кожний елемент, кожна сума витрат виконують певну функцію. Такий підхід до класифікації витрат не лише забезпечує конкретнішу їх деталізацію, а й з більшою обґрунтованістю визначає доцільність та ефективність кожного елемента, кожної суми витрат.

Вивчення літературних джерел за даним дослідженням, врахування практичного досвіду підприємств галузі дало змогу автору визначити класифікаційні блоки в залежності від мети та функцій управління (для планування, нормування і прийняття рішень; для потреб обліку та калькулювання; для оцінювання й аналізу господарської діяльності; для контролю і регулювання). Здобувачем запропоновано класифікацію витрат швейного виробництва відповідно до функцій управління.

4. Проведені у дисертації систематизація організаційно-технологічних характеристик швейного виробництва, що є визначальним фактором у процесі побудови бухгалтерського (внутрішньогосподарського) обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості окремих виробів, і їх вплив на облік виробничих витрат, дозволили визначити особливості формування витрат на продукцію 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).

5. Внесені пропозиції щодо формування первинної документації з відпуску матеріалів у виробництво (тобто видача фурнітури у виробництво на основі накладної, вмонтованої у маршрутний лист, та відмова від ведення лімітних карток) дозволяють прискорити документооборот та обробку інформації про їх використання. Запропонований поетапний облік енергетичних витрат сприятиме більш точному визначенню фактичної собівартості продукції.

Деталізація витрат на оплату праці, що застосовується при їх класифікації, сприяє більш об'єктивному визначенню собівартості продукції, вона значно оперативніша щодо можливості управління цими видами витрат, відповідає меті та завданням їх обліку.

6. Запропонована методика групування устаткування відповідно до технологічних потоків виникнення витрат систематизує фактичні експлуатаційні витрати за групами устаткування.

Використання нормативної ставки при розподілі непрямих витрат дає змогу визначати собівартість швейної продукції одразу після її виготовлення та уникати коливання собівартості одиниці продукції в результаті зміни обсягів виробництва. Вибір бази розподілу непрямих витрат повинен ґрунтуватися за визначеними критеріями (причинно-наслідковою залежністю, можливістю забезпечення покриття витрат, здобутими вигодами тощо) та функціональною специфікою роботи підприємства чи окремої його 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 матеріальних витрат, обліку праці та її оплати, обліку виробничих витрат. Це дасть змогу скоротити витрати на утримання облікового персоналу швейного підприємства.

8. Вивчення методів обліку витрат зарубіжних промислових підприємств, зокрема методу однорідних секцій, та ефективність його застосування, що підтверджено проведеними розрахунками, дали змогу автору запропонувати його до використання вітчизняними підприємствами. Метод однорідних секцій 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.

Запропонована структурно-логічна модель використання методів обліку

витрат виробництва дасть можливість ефективно проводити їх модернізацію та впровадження для задоволення заданих критеріїв відповідно до ринкових потреб.

9. Калькулювання – це комплексна система процесу управління, що 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. Таким чином, вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць залежить від особливостей технологічного процесу, організації виробництва, номенклатури та складності продукції, що виготовляється. Розроблена номенклатура об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць швейної галузі дає змогу визначати їх за місцями виникнення витрат і найбільш точно відповідає потребам калькулювання собівартості продукції.

Використання системи попроцесного калькулювання з елементами нормативного методу враховує та контролює витрати в міру їх виникнення у розрізі структурних підрозділів швейного підприємства. Відновлення формування повної собівартості швейних виробів у системі внутрішньогосподарського обліку сприятиме визначенню їх адекватної, справедливої і конкурентоспроможної продажною ціни, ефективності випуску того чи іншого виду продукції.

10. Вивчення поведінки витрат, певних закономірностей у динаміці та співвідношеннях окремих видів витрат має стати невід'ємною частиною калькуляційної роботи на швейному підприємстві. Досліджувати поведінку витрат швейних підприємств доцільно за допомогою методу постійних і змінних витрат. Найефективнішим способом визначення функції витрат є регресійний аналіз, що дасть змогу апарату управління одержувати найбільш точну інформацію щодо витрат виробництва для прийняття ефективних рішень при управлінні собівартістю продукції швейних підприємств України.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Яцишин С.Р. Витрати виробництва в механізмі функціонування ринкової економіки // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С.86 – 88 (0,15 д. а.).
2. Яцишин С.Р. Удосконалення планування витрат діяльності в умовах функціонування ринкових механізмів господарювання // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – Хмельницький, 2000. – № 4. – С.40 – 44 (0,3 д. а.).
3. Яцишин С.Р. Вплив організаційно-технологічних особливостей швейної промисловості на організацію обліку витрат діяльності // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: економіка. – Тернопіль, 2000. – № 6. – С.125 –128 (0,23 д. а.).
4. Яцишин С.Р. Методика обліку витрат від браку та її вдосконалення у швейному виробництві // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства.

- Тернопіль: Економічна думка, 2001. Випуск 9. – С.175 –178 (0,23 д. а.).
5. Яцишин С.Р. Організація і методологія обліку витрат на промислових підприємствах у сучасних умовах господарювання // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. Випуск 12. – С.112 – 116 (0,27 д. а.).
 6. Яцишин С.Р. Деякі аспекти конкурентноздатності продукції легкої промисловості та методика її оцінки // Торгівля, комерція, підприємництво. (Ринкова інфраструктура: суть, функції та побудова). Збірник наукових праць. Львівська комерційна академія: – Львів, 2001. – С.15 – 21 (0,3 д. а.).
 7. Яцишин С.Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. Випуск 10, частина 2. – С.148 –151 (0,3 д. а.).
 8. Яцишин С.Р. Особливості калькулювання собівартості в умовах формування ринкових відносин // Технічний прогрес та ефективність виробництва. Вісник національного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірка наукових праць. – Харків, 2001. Випуск 24. – С.35 – 38 (0,21 д. а.).

У інших виданнях:

9. Каплун О.А., Яцишин С.Р. Деякі методологічні аспекти розподілу витрат на утримання та обслуговування виробництва // Труды Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих учених «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання». – Донецьк, 2000. Частина 1. – С.297 – 299 (0,3 д. а.).
10. Каплун О.А., Тріль С.Р., Яцишин С.Р. Еволюційні аспекти трактування категорії «собівартість» // Тези доповідей VI міжнародної конференції «Наука і освіта – 2001». Економічні науки. – Дніпропетровськ, 2001. Том 3. – С.14 – 16 (0,15 д. а.).
11. Яцишин С.Р. Формування та адаптація систем організації управлінського обліку в умовах економіки перехідного періоду // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття». – Львів, 2001. – С.23 – 28 (0,2 д. а.).
12. Яцишин С.Р. Витрати на освоєння нової продукції за національними стандартами // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні (збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції). – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С.113 – 116 (0,21 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Яцишин С.Р. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08. 06. 04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль, 2003.

У дисертації досліджено теоретичні, методичні та практичні питання щодо обліку витрат виробництва і процесу калькулювання собівартості продукції швейної галузі.

Автором уточнено та обґрунтовано зміст категорій «витрати виробництва», «собівартість». Систематизуючи організаційно-технологічні особливості швейної галузі, розроблено класифікацію витрат виробництва, необхідну для раціональної побудови обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Подано рекомендації щодо вдосконалення обліку прямих та непрямих витрат швейного виробництва, їх розподілу та віднесення на собівартість продукції досліджуваної галузі.

Розроблено модель використання методів обліку витрат виробництва. Доведено ефективність використання методу обліку витрат за однорідними секціями у швейному виробництві.

Обґрунтовано необхідність використання у швейному виробництві системи попроцесного калькулювання з елементами нормативного методу, а також формування повної собівартості продукції.

Математично описано функцію витрат виробництва, для встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами, їх визначальними факторами та управлінням.

Ключові слова: витрати виробництва, собівартість, калькулювання, облік, прями витрати, непрямі витрати, однорідні секції, поведінка витрат.

АННОТАЦИЯ

Яцишин С.Р. Учёт издержек и процесс калькулирования себестоимости продукции в швейном производстве. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Тернопольская академия народного хозяйства, – Тернополь, 2003.

В диссертации исследовано теоретические, методические и практические вопросы учета издержек производства и процесса калькулирования себестоимости продукции в швейной отрасли.

В работе уточнено и обосновано категории «издержки производства» и «себестоимость». Систематизируя организационно-технологические особенности швейной отрасли, разработано классификацию издержек производства, необходимую для рационального построения их учета и калькулирования себестоимости продукции.

Предложены рекомендации совершенствования учета прямых и непрямых издержек швейного производства, их распределения и отнесения на себестоимость продукции исследуемой отрасли.

Разработана модель использования методов учета издержек производства. Доказана эффективность использования метода учета затрат по однородным секциям в швейном производстве.

Обоснована необходимость использования в швейном производстве системы попроцесного калькулирования с элементами нормативного метода и

формирования полной себестоимости продукции.

Математически описано функцию издержек производства для установления количественной связи между издержками, их определяющими факторами и управлением.

Ключевые слова: издержки производства, себестоимость, калькулирование, учет, прямые издержки, непрямые издержки, однородные секции, поведение издержек.

SUMMARY

Yatsyhyn S.R. Accounting of production expenses and calculating of unit cost sewing industry. – Manuscript.

Dissertation on winning of scientific candidate degree of economic sciences for specialty 08.06.04 – accounting, analysis and audit. – Ternopil academy of national economy. – Ternopil, 2003.

In dissertation explored the methodical, practical and theoretical questions, as for production expenses calculation in unit calculating process cost of management system sewing for needs. In accordance to national standards of accountancy in work specified, basing notions «table of contents production costs», «cost price» and definite their place in market environment for different management system needs.

Basing clasificated expenses signs in according national standards of accountancy, but developed an idea of their groupment in cut of expenses centers and responsibility centers. This considerably reinforces a control of production expenses in each link of their forming. Distribution and comparison of expenses between their centers allows to define the effective influence methods on persons, expenses responsible for forming of system and officient to determine deviation from planned indexes.

In dissertation definite the peculiarities of sewing industry, that carry essential weight on forming of expenses, at choice of optimum discount methods.

Basing expenses groupment necessity on upkeep and equipment exploitation not on enterprise whether to workshop as whole, but for places of their beginnings (work place) and so yclept centers of expenditures (homogeneous equipment, are automated the current lines) for distribution of stated expenses between production with different mechanization degree and automation. Work considers and systematizes the foreign distribution methods of indirect production expenses, using which in home practice will permit to raise trustworthiness and analyticity of discount data.

Define expenses calculation objects intercommunication, calculating objects and units for origin places on enterprises of sewing Ukraine industry. On example led using effectiveness expenses calculation method and calculating of unit cost for homogeneous sections for more deep distribution process working out in detail of indirect expenses, that will permit exactly to determine actual production cost in calculating objects cut.

Constructed activity expenses functions, for establishment of quantitative intercommunication between expenses and their attributive factors.

Key words: production costs, cost price, calculation, expenses center and responsibility center, direct costs, indirect expenses, homogeneous sections, expenses conduct.