

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНИХ ПРИНЦИПІВ У НОРМУВАННІ ВИТРАТ ШВЕЙНОЇ ГАЛУЗІ

***Анотація.** Обґрунтовано нормативний метод обліку витрат як найбільш раціональний. Доведено доцільність використання процесно-орієнтованих принципів у нормуванні витрат швейної галузі. Охарактеризовано калькулювання собівартості за нормативними витратами, що базується на принципі обліку та контролю витрат у межах встановлених норм і нормативів та управління витратами за відхиленнями.*

***Ключові слова:** облік, витрати, принципи, нормативи, інформаційні системи, бізнес-процеси, швейна галузь*

Larikova L., Surzhenko L.

APPLICATION OF THE PROCESSING-ORIENTED PRINCIPLES IN THE SEWING INDUSTRY COST ANALYSIS

***Summary.** The article is devoted to the investigation of the regulatory cost accounting method as one of the most rational one. The expediency of using the processing-oriented principles in sewing industry consumption settings is proved and motivated scientifically. The cost price calculating under the normative consumptions which are based on the accounting principles and the principles of consumption control is considered in detail.*

***Keywords:** accounting, consumptions, principles, standards, information systems, business processes, sewing industry*

1. Вступ

Процес виробництва швейної продукції є повторюваним процесом і складається із серії послідовних операцій, які не залежать від виду виробу, що шиться у певний період часу. У швейному виробництві результатом невеликої кількості загальних операцій в кожному процесі є широкий асортимент продукції, що забезпечує можливість розробки нормативів витрат.

Вибір стратегії безпосередньо впливає на організацію управлінського обліку підприємств швейної галузі. Так, суттєвого значення в організації обліку мають технологічні витрати, визначення собівартості продукції для ціноутворення, облік витрат за бізнес-процесами у розрізі центрів відповідальності, використання бюджетів, контроль відповідності фактичних витрат прогнозованим.

Оперативно контролювати відповідність витрат встановленим нормативам і впливати на них у процесі виробництва швейної продукції дозволяє калькулювання собівартості за нормативними витратами, оскільки бізнес-процеси швейного підприємства забезпечують можливість точно виміряти вихід продукції та визначити кількість матеріалів, які необхідні для випуску одиниці продукції.

В умовах конкуренції та ускладнення бізнес-процесів швейних підприємств особливого значення набуває необхідність впровадження нових механізмів формування інформаційної системи, на основі якої приймаються управлінські рішення. Одним із таких підходів є використання управлінського обліку в розробці та реалізації бізнес-

стратегії швейного підприємства як необхідної умови ефективного управління.

Враховуючи викладене, метою статті є дослідження питання впровадження нормативного методу обліку витрат у швейних підприємствах, як найбільш раціонального, та обґрунтування доцільності використання процесно-орієнтованих принципів у нормуванні витрат швейної галузі, де в основі калькулювання собівартості лежить принцип обліку та контролю витрат у межах встановлених норм і нормативів та управління витратами за відхиленнями.

2. Огляд досліджень і публікацій з теми

У дослідженнях науковців щодо сутності та змісту управлінського обліку, який розглядається і як складова бухгалтерського обліку, і як самостійна система управління підприємством, немає порозуміння. Ідею розподілу обліку на бухгалтерський та управлінський підтримують як українські вчені Ф. Ф. Бутинець, Х. Л. Дюкарева [9], С. Ф. Голов, Ю. А. Кузьмінський, Л. І. Нападовська, М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар, О. Ф. Томчук [7], так і російські М. А. Вахрушина, В. Б. Івашкевіч, Т. П. Карпова, В. Ф. Палій, А. Д. Шеремет та ін. Розподіл обліку на складові зумовив появу дискусії вчених навколо цих питань з призначення облікового процесу в цілому та його окремих частин, використання комп'ютерного моделювання при визначенні нормативних витрат. Вплив на витрати забезпечує система управління витратами за відхиленнями від нормативів, яка передбачає відповідну організацію облікового процесу.

3. Характеристика й обґрунтування нормативного методу обліку

Нормативні витрати – це витрати, що встановлені заздалегідь, до початку виробничого процесу. Вони мають цільове призначення і відповідають витратам при ефективному виробництві. На відміну від кошторисних витрат, які відповідають витратам за певним процесом (видом діяльності) та передбачені в бюджеті центрів відповідальності, нормативні витрати надають інформацію щодо витрат на одиницю продукції.

Широке впровадження у виробничу діяльність нормативів змінило й погляди на місце обліку в системі управління, його організацію та ведення. Фактичну собівартість продукції, яку зазвичай визначали в бухгалтерському обліку, було замінено на нормативну. Використання нормативів витрат на одиницю продукції дозволяє детально аналізувати різницю між нормативними і фактичними витратами та забезпечує ефективне управління ними. Господарський процес при нормативному плануванні стає контрольованим ще до його реального початку. Мета обліку змінюється з фіксації фактичних витрат на оперативне формування застережень. Облік націлений на майбутнє і надає керівництву інформацію про стан продуктивності, яка, за визначенням Г. Емерсона, означає досягнення встановленого результату з мінімальними зусиллями.

Система калькулювання собівартості за нормативними витратами передбачає розробку нормативів за кожною постійно повторюваною операцією, яка передбачена в технологічному процесі виробництва кожного виду продукції. Технологія швейного виробництва, безумовно, відповідає використанню обліку собівартості за нормативними витратами, як незалежно від моделі виробу, що шиється у певному звітному періоді, технологічні процеси однакові відповідно до переліку елементів процесів (видів діяльності) та його складових – операцій бізнес-процесів із підготовчо-розкрійного, швейного виробництва та виробництва термічної обробки.

Нормативні витрати на випуск продукції визначають шляхом комбінації нормативних витрат тих процесів (видів діяльності) та їх операцій, які необхідні для виробництва певного швейного виробу. Ця система спрямована насамперед на контроль за використанням прямих витрат виробництва й забезпечує інформаційні потреби керівника центру відповідальності щодо використання ресурсів.

Нормування собівартості швейних виробів дозволяє заздалегідь визначити потребу в ресурсах на їх виробництво, мати розмір і вартість очікуваних витрат, планувати відпускну ціну та визначити очікувані доходи. Отримана у цій системі інформація про наявні відхилення використовується керівництвом для ухвалення ним оперативних управлінських рішень.

Нормативні витрати – це майбутні цільові витрати, що використовуються частіше ніж фактичні, але минулі витрати Фактична собівартість реалізованої продукції, яка відображається у фінансово-

му звіті, складається з нормативної собівартості реалізованої продукції та понаднормативних витрат. Звідси бухгалтерський облік фактичної собівартості продукції здійснюється за відхиленнями між фактичною і нормативною собівартістю та повністю відповідає вимогам МСБО 16 “Витрати”. Крім того, оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних у ході виробничого процесу дає необхідну та своєчасну інформацію для прийняття управлінських рішень.

4. Організація обліку виробничих витрат при нормативному методі

Застосування процесно-орієнтованих принципів у нормуванні витрат дозволяє більшість витрат вважати прямими відносно процесів (видів діяльності) та їх операцій, а тому легше визначити собівартість самих процесів. Крім того, є можливість більшість непрямих витрат прямо простежити щодо об'єкта калькуляції і віднести на кожен операцію процесу безпосередньо. Ті ж витрати, що не можна безпосередньо віднести на об'єкт калькуляції, завдяки процесно-орієнтованому принципу отримують фактори (чинники) розподілу у якості кількісних обсягів вихідних результатів (продуктів) самих процесів за найбільш точним способом – за причинно-наслідковим зв'язком. Таким чином, нормативний облік витрат за процесно-орієнтованими принципами значно підвищує достовірність виробничих витрат і собівартість одиниці виробу.

Необхідно виділити облік відхилень фактичних виробничих витрат від нормативних, у разі організації системи бухгалтерського обліку за нормативними витратами за процесно-орієнтованими принципами. Традиційно облік відхилень фактичної собівартості від нормативної здійснюється за кожним видом виробу в асортиментному розрізі. При застосуванні процесно-орієнтованого підходу такої необхідності немає, і облік відхилень стає можливим за бізнес-процесами. Відповідальність за такі відхилення несуть керівники центрів відповідальності, за якими закріплені зазначені бізнес-процеси.

Так, наприклад, за бізнес-процес “Підготовчо-розкрійне виробництво” відповідальність несе начальник цеху, який є керівником центру відповідальності другого рівня, що має аналогічну назву і входить до центру відповідальності (ЦВ) першого рівня “Основне виробництво”, керівником якого є директор виробничого департаменту, що, у свою чергу, входить до консолідованого центру відповідальності “Виробництво”. Консолідований центр відповідальності, крім зазначеного ЦВ, включає інші ЦВ першого рівня, а саме: “Допоміжне виробництво”, керівник – директор технічного департаменту; “Постачання”, керівник – директор департаменту постачання; “Маркетинг”, керівник – начальник відділу маркетингу департаменту продажів.

За відомостями ЦВ закріплені відповідні до їх назви бізнес-процеси. Саме витрати ЦВ першого рівня “Основне виробництво” і “Допоміжне виробництво” підлягають нормуванню, оскільки саме вони формують собівартість продукції, і більшість з

них (прямі виробничі – 65%), і змінні загально-виробничі – 10% (30% від загально-виробничих) є залежними від обсягу виробництва. А оскільки, в основному, швейні підприємства працюють на давальницькій сировині, то у прямих витратах її частка становить до 15%, решта (85%) – прямі витрати на оплату праці тасоціальне страхування.

Бухгалтерський облік відхилень з їх відображенням на відповідних рахунках обліку необхідно організувати за бизнес-процесами у розрізі ЦВ першого рівня, оскільки це менш трудомістка робота, а управлінський облік відхилень – за бизнес-процесами ЦВ другого рівня, що в умовах застосування комп'ютерної техніки не потребує значних зусиль.

Так, для відхилень за бизнес-процесами “Основне виробництво” і “Допоміжне виробництво” необхідно використовувати аналітичні рахунки відповідних синтетичних рахунків 231 у разі відхилень за змінними витратами основного виробництва; рахунка 911 – для відхилень за загально-виробничими витратами основного виробництва; рахунка 232 – для відхилень за змінними витратами допоміжного виробництва; 912 – за загально-виробничими витратами допоміжного виробництва.

Така організація обліку відхилень фактичних витрат від нормативних за бизнес-процесами у розрізі ЦВ за умов складання бюджетів швейними підприємствами надає більше розгорнутої інформації за статтями витрат за кожним бюджетом певного ЦВ і дозволяє здійснювати постійний оперативний контроль за витрачанням їх ресурсів. Крім того, така організація обліку відхилень скорочує обсяг роботи бухгалтерії, заощаджує час і гроші.

Здійснення управлінського оперативного впливу на зазначені витрати у процесі виробництва продукції є більш дієвим і ефективним засобом, ніж їх ретроспективний контроль у кінці звітної періоду. Облік витрат за відхиленнями у розрізі бизнес-процесів відповідних ЦВ сприяє також підвищенню відповідальності менеджерів цих центрів та дозволяє відстежувати тенденції у зміні виробничих витрат. Виявлені відхилення фактичних витрат від затверджених на певний період норм за бизнес-процесами виробничих ЦВ розраховують не тільки у розрізі відповідальних, а й за причинами і винуватцями.

Встановлення нормативів на витрати виробництва швейних підприємств здійснюється за такими типовими статтями: основні матеріали для виробництва; заробітна плата основних виробничих робочих з соціальними відрахуваннями; заробітна плата допоміжних виробничих робочих з соціальними відрахуваннями; електроенергія; комунальні послуги (опалення, освітлення, утримання приміщень); витрати на ремонт і технічне обслуговування; амортизація; інші виробничі витрати.

Встановлені стандартні кількісні норми виробничих витрат на певний проміжок часу визнаються як базисні та змінюються лише за умов запровадження нової техніки і технології, нової сировини та матеріалів, що має інший вихід на готову продукцію, зміни кваліфікації робітників, суттєве розширення виробництва, яке призведе до змін обсягу

постійних накладних витрат виробництва. Частіше відбувається зміна базисних норм виробничих витрат у разі зміни їх якісної складової: ціни сировини і матеріалів, тарифів на оплату праці, розміру амортизації (зміна норм амортизації, вартості виробничого обладнання) тощо. Саме зміна ціни на сировину і матеріали призведе до корегування нормативних калькуляцій на початку виробничого циклу. Тобто у разі змін умов, за якими розроблялися нормативи витрат, відбувається їх періодичне коригування шляхом внесення змін до нормативних кошторисів витрат.

Пропозиції щодо змін базисних норм виробничих витрат вносить виробничо-диспетчерський відділ, що займається підготовкою виробництва до запуску моделей за поданням різних підрозділів підприємства. У разі зміни цін на матеріали – за поданням служби постачання, у разі зміни техніко-технологічних умов виробництва, конструкції виробів – за поданням, відповідно, служби технологів і конструкторів, у разі змін умов оплати праці – за поданням відділу праці і заробітної плати, у разі зміни розміру амортизації – за поданням бухгалтерської служби.

Встановлення нормативів у швейній галузі відбувається за допомогою технічного аналізу виробничих операцій. Такий підхід заснований на технологічних особливостях швейного виробництва, що складається з постійно повторюваних операцій за кожним видом продукції. Виробництво має масовий характер або серійний характер. На підставі аналізу операцій технологічного циклу розраховується потреба у кожному ресурсі. На швейних підприємствах кількісними нормативами прямих витрат займаються служба технологів. Якісну складову нормативів визначають за встановленою ціною на сировину і матеріали, чинним законодавством та колективним договором для оплати праці, прийнятими розмірами амортизаційних відрахувань.

5. Особливості розподілу загально-виробничих витрат

Окремого розгляду потребує встановлення норм непрямих виробничих витрат (загально-виробничих). Так, ставка змінних накладних витрат на одиницю продукції традиційно базується або на годинах роботи обладнання або на годинах праці робітників за умов фактичної потужності, оскільки вона змінюється залежно від обсягу виробництва продукції, а тому є залежною від фактичної продуктивності праці або фондівіддачі.

Ставки розподілу постійних накладних витрат є незалежними від обсягу виробництва продукції, а тому повинні формуватися за нормальної виробничої потужності залежно від годин праці (машино-годин) і нормального обсягу певного виду продукції, що буде вироблятися.

Слід зазначити, що для кожного типу загально-виробничих витрат – як змінних, так і постійних – за процесно-орієнтованим принципом існують свої ставки розподілу, бази (фактори витрат). Ставка ж визначається шляхом відношення вартості (ціни) витраченого ресурсу (статті витрат) за певним процесом до визначеної для нього бази (фактор витрат).

Різниця у визначеній нормативній ставці розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат відсутня. Але у разі, коли фактичний обсяг виробництва менший за нормальний (нормативно встановлений), постійні загальновиробничі витрати розподіляються на виробництво за нормальною потужністю. Тобто при аналізі маємо відхилення за знаменником (саме у кількості бази розподілу (фактора витрат)).

Наприклад, при розподілі накладних виробничих витрат бізнес-процесу другого рівня “Підготовчо-розкрійне виробництво”, до статей витрат якого, крім зарплати і амортизації устаткування, включена вартість процесів допоміжного виробництва у якості інших статей (наприклад, електроенергія, освітлення, опалення і водопостачання визначені з вартості процесів енергозабезпечення виробництва та постачання води за лічильниками).

Взагалі розподіл продукції, послуг допоміжного виробництва для потреб основного виробництва або потреб управління і збуту може бути здійснений за відомим методом взаємного (багатобічного) розподілу або балансовим методом. Базою розподілу чотирьох процесів є кількість партій розкрою тканини або кусків тканини у партіях, а для п’ятого – кількість комплектів крою.

Розрахунок ставки загальновиробничих витрат здійснюється окремо для змінних і постійних витрат. Різниця полягає у тому, що ставка змінних витрат змінюється у разі використання фактичної потужності та фактичного розміру витрат, ставка постійних витрат розраховується за умов нормальної потужності, а тому не всі фактичні загальновиробничі витрати постійного характеру розподіляються.

При розрахунку ставки постійних загальновиробничих витрат бізнес-процесу підготовчо-розкрійного виробництва визначаються таким чином: у чисельнику (вартість витрат за статтями, що мають постійний характер), наприклад, – 50000 грн, а у знаменнику кількість кусків тканини у партіях за нормальної потужності (100 партій по 100 кусків) – всього 10000. Звідси ставка – 5 грн на кусок тканини у партії. Далі з кожного куска тканини на комплект крою (жіночий костюм 48 розміру) витрачається 2,5 м тканини, а у кожному куску 25 м. Звідси ставка на комплект крою – 0,5 грн, і таких комплектів може бути 10 з кожного куска (усього 10000), що разом становить 100000 виробів (жіночих костюмів). Якщо потужність менша, і знаменник дорівнює 90000 виробам, то постійні накладні витрати можна розподіли лише у сумі 45000 грн, а не 50000 грн. Приклад наведено спрощений за однією моделлю одягу, у випадку багатопродуктового виробництва з кожного куска тканини розкроюють різні моделі залежно від норми витраченої тканини на диференційній основі.

Ставки виробничих накладних витрат слід розраховувати з метою визначення виробничої собівартості виготовленої продукції за усіма бізнес-процесами другого рівня окремо за вартістю постійних і змінних статей витрат для їх подальшого розподілу на одиницю продукції. Так, ставка загальновиробничих витрат за бізнес-процесом дру-

гого рівня “Управління, підготовка, контроль виробництва” включає до своїх статей вартість бізнес-процесів допоміжного виробництва “Технологічне забезпечення”, “Конструкторське забезпечення”, “Енергозабезпечення та постачання води”, “Автоматизація системи управління виробництвом” та здійснюється на кожний виріб, зважаючи на час персоналу, витрачений на обслуговування виробництва партій моделей виробів на першому етапі, та розподіл на кількість їх одиниць у партії на другому етапі. Ставки загальновиробничих витрат для управління бізнес-процесами другого рівня “Швейне виробництво”, “Виробництво термічної обробки” визначаються аналогічно до попереднього прикладу. Таким чином, нормативна собівартість одиниці продукції буде складатися з вартості витрат за статтями на всі процеси основного виробництва.

Нормативна база підприємств швейної галузі спирається на нормативи витрат, тобто на цільові показники, що за ефективних умов виробництва можуть бути досягнуті. Як зазначалось, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних необхідно здійснювати за кожною статтею витрат. Алгоритм розрахунку відхилень за методом елімінування (абсолютних різниць) здійснюється з урахуванням різниці у визначенні обсягу розподілу змінних і постійних накладних виробничих витрат.

У результаті аналізу відхилень з’ясовуються їх причини і винуватці як за різними видами ресурсів, так і за центрами відповідальності. Можна стверджувати, що нормативна калькуляція собівартості виробів за процесно-орієнтованими принципами дозволяє прогнозувати витрати, ціни і, відповідно, прибуток, дозволяє оцінювати роботу менеджерів різного рівня, контролювати витрати, а головне – дозволяє заздалегідь визначати за встановленими обсягами продукції розміри очікуваного доходу і виробничих витрат.

Необхідно зазначити, що у разі значних коливань фактичних і запланованих обсягів відхилення у бажаних результатах діяльності будуть також значними, а це потребує перегляду планових розмірів виробництва і вимагає застосування гнучких бюджетів. Основна перевага застосування нормативного обліку витрат за процесно-орієнтованим принципом полягає у можливості визначення розміру постійних непрямих виробничих витрат за нормальною виробничою потужністю на кожну одиницю швейного виробу, і у разі зменшення виробничої потужності можна зробити їх перерахунок за кожним виробом до фактичного рівня.

Фактичний результат діяльності при використанні системи калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами зображена за допомогою схеми (рис. 1).

Облік відхилень фактичних витрат від встановлених норм слід здійснювати за витратами матеріалів, заробітною платою, накладними змінних і постійних витрат. Якщо є необхідність, наприклад, при зіставленні відхилень із ЦВ або підрозділом за причиною, кожна з цих статей може бути поділена на менші статті, що стосуються конкретних процесів.

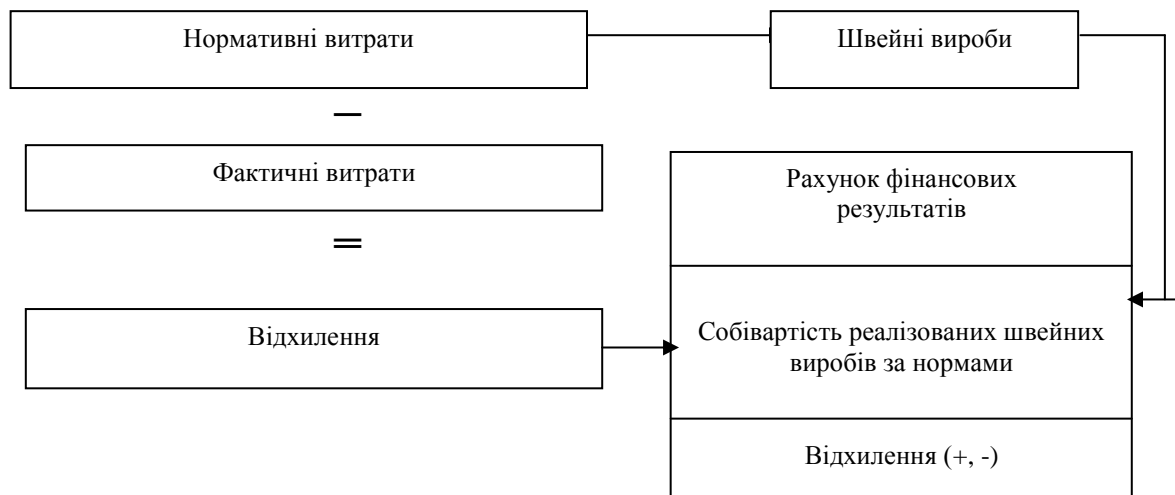


Рис. 1. Відображення на рахунку фінансових результатів нормативних і фактичних витрат на виробництво продукції

Огляд специфіки швейного виробництва дозволив зробити висновок, що в цілях забезпечення економічності обліку необхідно переглядати на початку виробничого циклу нормативну ціну матеріалів і ставки оплати праці та перераховувати ставки постійних загальновиробничих витрат у разі, якщо фактична потужність виробництва (фактичний обсяг продукції) менший за нормативний. Контроль за витратами здійснюється у центрах відповідальності.

6. Методика обліку витрат швейного виробництва

На підприємствах швейного виробництва пропонується повний варіант обліку нормативних виробничих витрат. На кожен модель складається карта нормативних витрат, в якій розраховано за нормами на кожну операцію витрати основних і допоміжних матеріалів, фурнітури, трудових витрат, витрат на електроенергію і пару, що використовують з технологічною метою, тобто виробнича собівартість одиниці продукції.

Схема бухгалтерських записів при цьому буде такою. За дебетом 23 "Виробництво" в кореспонденції з рахунками обліку ресурсів, які використані у виробництві, відображаються фактичні затрати на виробництво продукції, за кредитом рахунка 23 "Виробництво" у кореспонденції з рахунком 26 "Готова продукція" відображується нормативна собівартість випущеної продукції. Першого числа кожного місяця на рахунку 23 "Виробництво" визначаються відхилення фактичної собівартості від нормативної. Сума економії (перевитрати) списується на собівартість реалізованої продукції.

Облік відхилень від нормативів має бути оперативним, оскільки облікова інформація повинна реально впливати на управління витратами. Швейне виробництво є трудомістким. Ключовим чинником, що впливає на собівартість виробу, є прямі витрати на оплату праці та соціальне страхування, що складають 85%, а тому базою розподілу адміні-

стративних витрат (4-ий рівень) пропонується обирати трудомісткість виробів. У системі управлінського обліку разом з вартісними показниками відображаються і натуральні показники. Так, у швейному виробництві використання тканин визначається в погонних і квадратних метрах.

Основним центром відповідальності, діяльність якого безпосередньо впливає на відхилення фактичних витрат тканини від норм, є підготовчо-розкрійний цех. Тому облік витрат слід організувати так, щоб найвиразніше виділити розмір економії або перевитрати тканин, які характеризують роботу цього цеху. Основними причинами відхилень фактичної величини витрати тканин від норм є: відхилення від післяопераційних норм на довжину розкладки; відхилення від нормативів витрат по довжині настилу; відхилення від нормативів витрат по ширині настилу; відхилення від ліміту розкрою в одиночних розкладках. Якщо дані відхилень від норм у натуральних показниках узгодити з цінами на матеріали, отримаємо відхилення, що викликані вказаними чинниками у вартісному виразі. Відхилення у витратах матеріалів пропонуємо враховувати при документуванні результатів розкрою тканини. У карті розкрою відображаються артикул тканини і норма витрати на модель.

Після розкрою перевіряється якість крою і кількість деталей. Помноживши фактичну кількість розкромлених деталей на норму витрати, отримаємо нормативні витрати, а потім, порівнявши їх із фактичними витратами, визначимо відхилення від норм. При відхиленнях складається сигнальний лист відхилень із вказівкою причин відхилень і винних осіб. Сигнальний лист передається службі управління витратами та в бухгалтерію.

Відхилення фактичних витрат за заробітною платою основних робочих від нормативних можуть виникнути з кількох причин: доплати робочим за відступ від нормальних умов праці та наднормові роботи; втрати від браку; втрати від порушень

технологічної і трудової дисципліни. Відхилення фактичних витрат за заробітною платою від нормативних рекомендується визначати аналогічно запропонованому вище способу визначення відхилень за основними і допоміжними матеріалами. У первинних документах кодуються ознаки угруповання за статтями витрат, центрами відповідальності та видами виробів.

Для обліку й аналізу відхилень пропонується використовувати класифікатор відхилень і причин їх виникнення з привласненням їм кодів. Коди причин відхилень необхідно проставляти в документах. Всі документи, в яких вказані відхилення від нормативів, повинні розглядатися службою управління витратами. Менеджер цієї служби визначить величину впливу, врахує відхилення, вибере варіант управлінського рішення.

Служба управління витратами у міру виникнення відхилень фіксує їх за місцями виникнення із визначенням відповідальних підрозділів і складає звіт. Таким чином, облік відхилень здійснюється не за моделями виробів, а за відповідальними підрозділами з подальшим визначенням винних осіб. За підсумками роботи за місяць служба управління витратами складає зведений звіт про відхилення за центрами відповідальності.

При впровадженні у практику роботи швейних підприємств системи калькулювання продукції за нормативними витратами пропонуємо на початковому етапі облік нормативних витрат здійснювати у частині прямих витрат на одиницю виробу, одночасно реєструвати на рахунках бухгалтерського обліку фактичні витрати й у відомості відображати відхилення від нормативів. У міру набуття навиків такого обліку вважаємо можливим визначення фактичних витрат як суми нормативних витрат і відхилень від них. Перевагою такого формування обліку є зниження витрат праці бухгалтерів, оскільки облік ведеться за принципом виключень, тобто враховуються лише відхилення від нормативів.

Порядок облікових записів виглядає таким чином. Списання прямих витрат на виробництво (дебет рахунка 23 "Виробництво", кредит рахунків виробничих ресурсів 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 91 "Загальновиробничі витрати" тощо) проводиться за стандартними витратами, скоригованими на фактичний випуск продукції. Окремо в бухгалтерському обліку відображуються відхилення від нормативів, що виникли у процесі виробництва. З цією метою використовуються аналітичні рахунки відповідних синтетичних рахунків обліку ресурсів, за якими відображаються всі відхилення від нормативних витрат. Сприятливі відхилення записуються за кредитом аналітичних рахунків, несприятливі – за дебетом. Списання витрат на готову продукцію (дебет рахунка 26 "Готова продукція", кредит рахунка 23 "Виробництво") і собівартість реалізованої продукції (дебет рахунка 90 "Собівартість реалізації", субрахунок 901 "Собівартість реалізованої продукції"), кредит рахунка 26 "Готова продукція") відображаються за нормативними витратами. Кінцеве сальдо аналітичних рахунків обліку відхилень за видами використаних ресурсів списується у кінці звітної періоду також на субрахунок 901 "Собівартість реалізованої продукції".

7. Висновки

Пропонована концепція системи калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами є передумовою впровадження на швейних підприємствах обґрунтованих методів управління витратами, які забезпечують реалізацію обраних стратегій. Як наслідок, облікова система, яка в межах процесно-орієнтованої структури забезпечує реєстрацію, відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати у розрізі бізнес-процесів, їх складових процесів (видів діяльності) за окремими операціями (роботами), що стосуються центрів відповідальності, згідно з визначеними операційними бюджетами дозволяє оцінити діяльність конкретних менеджерів і перетворюється на систему обліку норм за центрами відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ковтун С. Бюджетирование на современном предприятии, или Как эффективно управлять финансами / С. Ковтун – Х. : Фактор, 2005. – 335 с.
2. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Федори ; [пер с англ.]. – М. : Дело, 1997. – 704 с.
3. Сурженко Л. А. Накопление и распределение затрат при попроцессном методе в швейной промышленности / Л. А. Сурженко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – Луганськ. – 2007. – № 2 (108). – С. 125-130.
4. Моссаковский В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монограф. / В. Б. Моссаковский. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
5. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. Даньків Й. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансію / Й. Даньків, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 13-19.
7. Томчук О. Ф. Сутність і концептуальні межі управлінського обліку / О. Ф. Томчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 117-121.
8. Фоміна О. Облік в управлінні підприємством / О. Фоміна // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2010. – № 2. – С. 113-120.
9. Дюкарева Х. Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання / Х. Л. Дюкарева // Економіка, планування і управління в лісовиробничому комплексі : Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – С. 159-168.