

***ОБЛІК ВИТРАТ ТА
ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ
НА ЙОГО ПОБУДОВУ***

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, обумовлені технологією виробництва та які складають основу виготовленої продукції.

Вцілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем управління витратами. Основні елементи системи управління витратами на виробництво наведено на рис. 1.

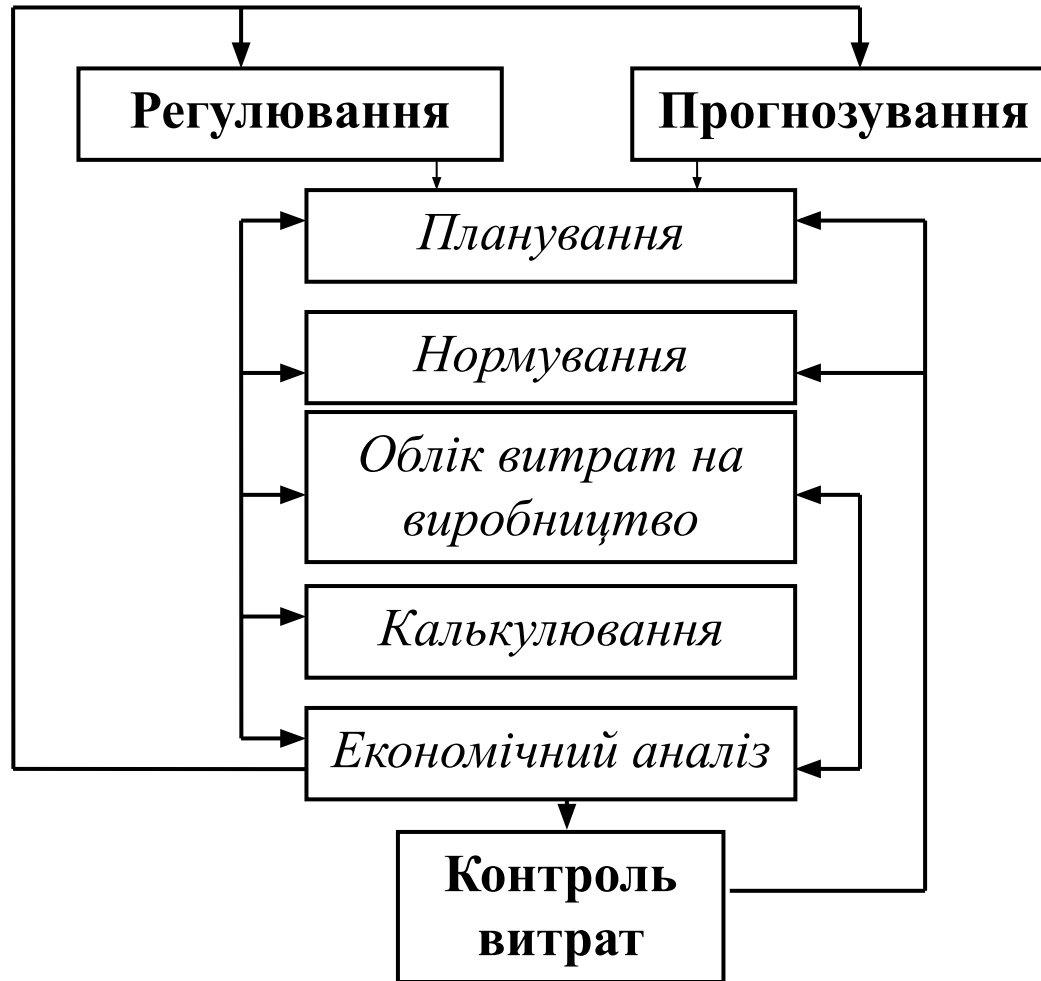


Рис. 1. Елементи системи управління витратами та їх взаємозв'язок

Вимоги управління визначають окреме вивчення методики визначення витрат виробничої діяльності і необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності групувань витрат, що застосовують в обліку.

Облік витрат - відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва і реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти витратами підприємства і оцінювати його діяльність шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

На побудову обліку виробничих витрат впливає безліч факторів, які доцільно об'єднати в групи: загально-організаційні, обліково-організаційні та технологічні (рис. 2).

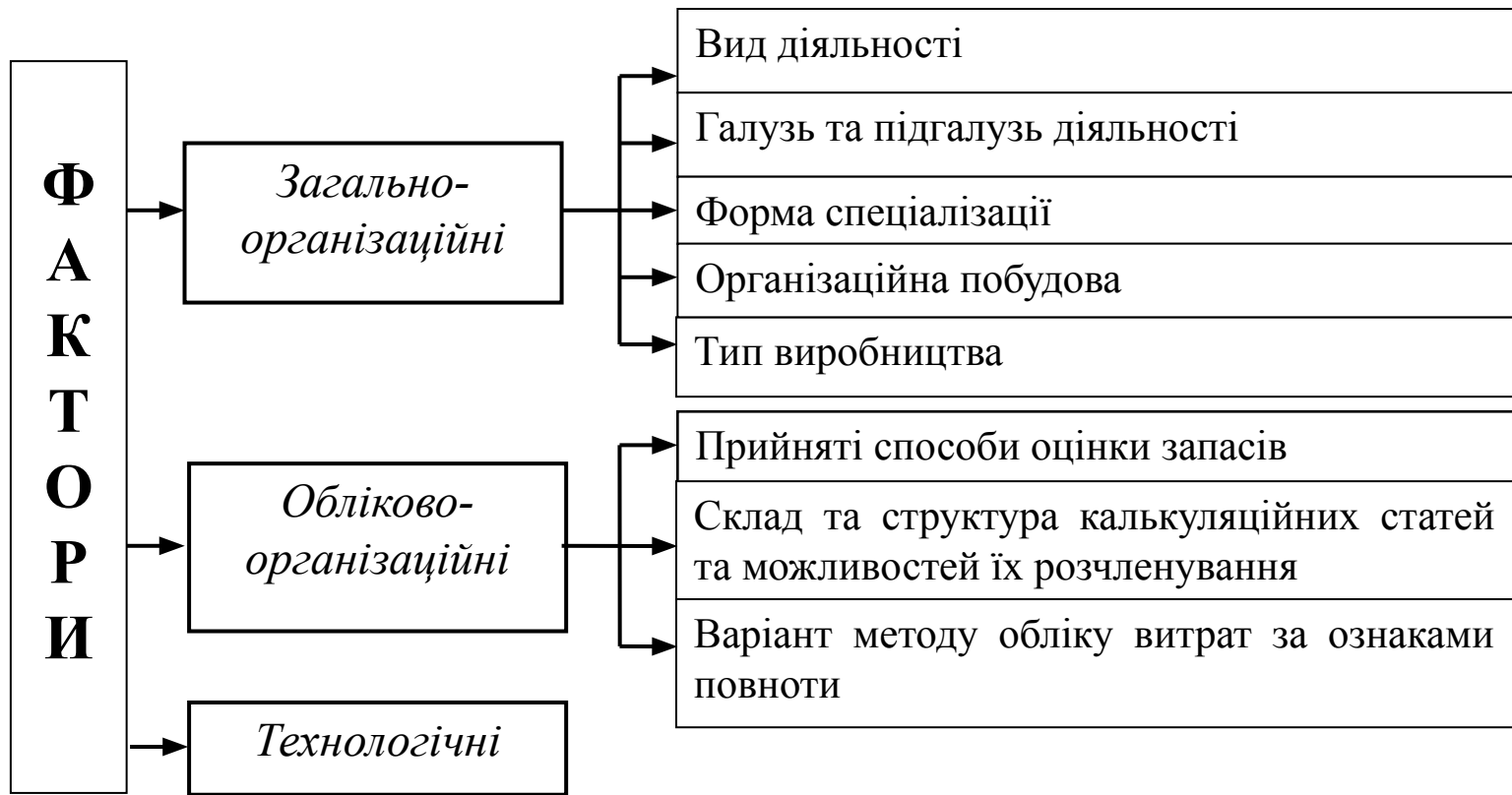


Рис. 2. Групи факторів, що впливають на побудову обліку витрат

До загально-організаційних факторів відносяться:

- *вид підприємницької діяльності.* Облік витрат виробничих, комерційних підприємств, кредитно-банківських установ значно відрізняється;
- *галузь та підгалузь виду діяльності.* Кожна галузь діяльності має бути відокремлена в бухгалтерському обліку для визначення по кожній з них фінансового результату;
- *форма спеціалізації.* Враховуються види виробів, наданих послуг, виконаних робіт. Витрати та доходи обліковуються окремо по кожному виду продукції;
- *організаційна побудова.* Вона може характеризуватись - цеховою або безцеховою структурою;
- *тип виробництва.* Може бути індивідуальним, серійним або масовим.

Наведені чинники визначають побудову бухгалтерського обліку, тобто системи рахунків, Головної книги, методик їх ведення та складання бухгалтерського балансу і, разом з тим, є вихідними для побудови управлінського обліку.

Обліково-організаційні фактори. Калькулювання фактичної собівартості продукції складають для порівняння витрат на виробництво та реалізацію за ціною продажу одиниці виробу. Якщо доходи не покривають витрати на виробництво, виникає питання щодо доцільності виробництва. Для проведення аналізу собівартості недостатньо мати загальну суму витрат, необхідні дані по кожній статті витрат. Ці дані можна одержати різними способами. Вибір способу залежить від організації виробництва на підприємстві. Проте кожний вид діяльності, кожна галузь або підгалузь виду діяльності, а також вид продукції визначають відмінності в організації виробництва на підприємстві.

Слід зазначити і такі чинники побудови обліку витрат:

- методи оцінки об'єктів обліку;
- організація внутрішньогосподарських відносин;
- методи формування виробничої собівартості продукції;
- склад і структура окремих калькуляційних статей, можливість організації їх аналітичних розрізів;
- прийнятий варіант методу калькулювання за ознаками повноти (повних або неповних витрат) та періодичності (позамовний або попроцесний).

Технологічні фактори. Технологічним фактором виступає технологічний процес виробництва, який можна класифікувати за різними ознаками (рис. 3).

Класифікація технологічного процесу виробництва за характером

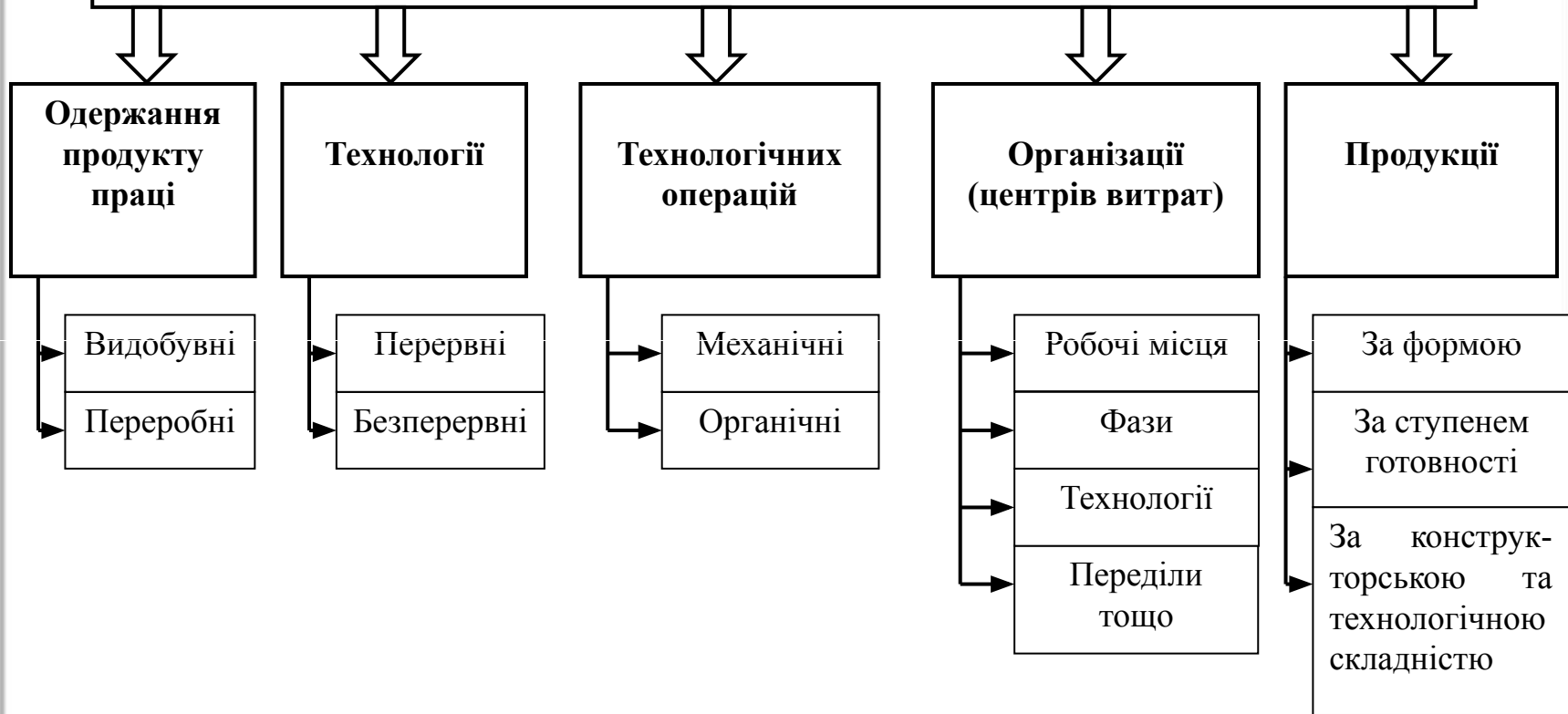


Рис. 3. Класифікація ознак технологічного процесу виробництва

За *характером одержання продукції* господарства, які виготовляють або видобувають продукцію, поділяють на дві великі групи: *видобувні* (видобуток вугілля, руди, солі тощо) і *переробні* (машинобудування, приладобудування, хімічна, цукрова, кондитерська промисловість та ін.).

За *характером технології* виробництва поділяють на такі, технологічний процес яких може бути перерваний і це не призводить до псування речовин, що переробляються, та на такі, де при перериванні технологічного процесу чи зупинці його на невеликий відрізок часу речовини, що переробляються, починають псуватися і їх подальша переробка стає недоцільною. Тобто від характеру технології залежить чи є виробничий процес *перервним* або *безперервним*.

Технологічні операції за своїм характером можуть бути двох видів: механічні або органічні (хімічні, біологічні тощо). Якщо у виробництвах з механічними операціями продукцію отримують виключно після збору самостійних механічних елементів, деталей, вузлів, комплектів тощо, то його називають *механічним*. У цих виробництвах можна відокремлювати в обліку будь-яку ділянку виробництва, оскільки є можливість визначити кількісні та вартісні параметри. Це дає змогу будувати обліковий процес виробництва з поділом на переділи, фази, ділянки аж до окремої операції.

Якщо процес виробництва складається із органічних або змішаних операцій, то його називають *органічним*. У таких виробництвах необхідний ретельний відбір технологічних операцій, на яких можна виміряти кількісні та якісні параметри виробничого процесу і визначити їх відносно напівфабрикату, а також встановити можливість формування собівартості цих напівфабрикатів. У разі відсутності такої можливості облік слід будувати в цілому по виробництву.

При цьому не слід ці операції ототожнювати з такими поняттями, як «перервність» та «безперервність». Технологія процесу виробництва може бути безперервною, наприклад, пивоваріння, проте облік витрат при цьому може здійснюватись по окремих технологічних переділах (сухий - солододорощення та мокрий - варіння, бродіння, розлив), і не тільки по окремих переділах, а й в окремих фазах окремого переділу - варіння, бродіння, доброжування, розлив.

Характер організації - можливість відокремлювати робочі місця, фази, технології, переділи тощо, що дає змогу відповідно будувати облік процесу виробництва.

Відокремлені самостійні технологічні ділянки (робоче місце, фаза, переділ, лінія) на практиці називають *центром витрат*. У межах цих центрів здійснюють облік витрат.

Характер продукції. Результатом виробництва є продукція (робота, послуга). Бухгалтерський управлінський облік повинен надавати інформацію про її кількість, якість, вартість. За цією ознакою, тобто характером, продукцію групують за:

- формою;
- ступенем готовності;
- конструкторською та технологічною складністю.

За *формою* продукцію поділяють на таку, яка має уречевлену форму (виріб), форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу).

За *ступенем готовності* розрізняють продукцію готову та неготову - незавершене виробництво (не укомплектовану).

За *конструкторською та технологічною складністю* продукцію поділяють на просту і складну.

Готовою вважають **продукцію**, яка повністю відповідає стандартам, технічним, договірним або іншим умовам, прийнята із виробництва на склад, а в окремих випадках на неї може бути оформлено сертифікат або інший документ про якість.

Готова продукція може бути основною, побічною, супутньою.

*Основною вважають **продукцію**, заради виготовлення якої організований даний процес виробництва. **Побічна продукція** виготовляється спільно з основною в одному технологічному процесі із однієї вихідної сировини і має незначну ціну реалізації. **Супутніми** є продукти, які обов'язково з'являються в процесі виробництва основної продукції і мають значну ціну реалізації.*

Крім продукції, у виробничому процесі з'являються й інші елементи речового характеру: відходи, брак тощо. Це вимагає з'ясування уречевленого результату виробничого процесу для організації їх обліку.

Слід зазначити, що на побудову обліку виробничого процесу впливає також **оцінка продукції**. Залежно від того, для чого потрібна оцінка, продукцію оцінюють або за фактичною, або за плановою собівартістю. Обліковою вартістю можуть бути також роздрібні, договірні, оптові ціни реалізації.