

На підставі аналізу робіт цілого ряду авторів можна зробити висновок, що стратегічний управлінський облік здатен виконувати три найбільш притаманні йому функції: 1) він сприяє процесу прийняття рішень; 2) він є підґрунтям системи забезпечення інформацією співробітників підприємства; 3) він є технологією, яка дає можливість модифікувати процес надання інформації, при умові невідповідності існуючих методів її отримання потребам підприємства [1].

Стратегічний облік формує інформацію у результаті моніторингу внутрішнього середовища підприємства і вплив на результати господарської діяльності макросередовища.

Таким чином, можна зробити висновок, що стратегічний облік – це інформаційний механізм стратегічного управління, існує, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії. Він включає в себе фінансовий та управлінський облік. Основною метою стратегічного управлінського обліку є інформаційно – аналітичне забезпечення менеджерів господарюючих суб'єктів, а також інших користувачів з прямим і непрямим фінансовим інтересом про результати діяльності, як всієї організації, так і її окремих структурних підрозділів для прийняття ними стратегічних управлінських та інших рішень.

Література:

1. Вахрушина М. А. Стратегічний управлінський облік: навч. посібн. / Вахрушина М. А. – Рід Груп, 2011. – 192 с.
2. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства : підручник / М. Г. Саєнко. –Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 390 с.
3. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
4. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 12. – С. 94–95.
5. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посібн. / В. Р. Шевчук. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.

Степаненко О. І.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна*

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ: ПОРЯДОК РОЗПОДІЛУ МІЖ ОБ'ЄКТАМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Зростаюча невизначеність умов виробництва в Україні, що виражається у нестабільності ринкового середовища, висуває підвищені вимоги до управління підприємством та пошуку додаткових можливостей його удосконалення. Помилки системи управління внаслідок прийняття рішень, неадекватних умовам ринку, пов'язані з нераціональним розподілом і споживанням ресурсів за напрямками, що

призводить до зниження результату діяльності, обумовленого зростанням рівня виробничих витрат, зокрема і загальновиробничих. Уникнення таких помилок можливе при раціональному підході до обліку загальновиробничих витрат, що потребує насамперед чіткої процедури їх розподілу між об'єктами калькулювання.

Списані на витрати виробництва змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати щомісячно повинні розподілятися між видами готової продукції (робіт, послуг). Порядок такого розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» [1] не наводиться, так як дана процедура є однією з елементів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що встановлюється підприємством самостійно та фіксується в Наказі про облікову політику.

Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання повинен здійснюватись пропорційно обраній базі. Але, при виборі такої бази слід пам'ятати, що: по-перше, обрана база повинна вказувати на взаємозв'язок між накладними витратами та причинами, що на них впливають; по-друге, необхідно обрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливає на величину накладних витрат. Якщо ж база розподілу обрана не вірно, це буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на конкретний виріб або замовлення, не вірно відобразять фактично понесені витрати.

В залежності від галузі до якої належить підприємство, базою для розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) можуть бути: загальний фонд оплати праці або нарахована заробітна плата працівників виробництва за видами продукції (робіт, послуг); прямі витрати на виробництво продукції; прямі матеріальні витрати; кількість відпрацьованих верстато-годин обладнання; затрати праці в людино-годинах; об'єм виробітку в натуральних або вартісних показниках, виручка від реалізації продукції; витрати на утримання та експлуатацію обладнання (за умови, що вони виділені в окремому калькуляційну статтю витрат).

Обґрунтований вибір бази розподілу загальновиробничих витрат визначає точність калькулювання собівартості. На практиці найчастіше розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (замовленнями) здійснюється пропорційно нарахованій заробітній платі основних працівників виробництва або ж сумі прямих витрат. Технічно перший спосіб простіший, але при цьому реальне значення собівартості може бути викривлене. Як правило, для уніфікації облікових процедур та скорочення їх трудомісткості застосовуються майже однакові методики розподілу загальновиробничих витрат як між готовою продукцією і незавершеним виробництвом так і між окремими видами продукції. При цьому критерії розподілу загальновиробничих витрат всередині об'єкта витрат та критерії розподілу постійних загальновиробничих витрат, що включаються до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і собівартість реалізації, можуть не співпадати.

Для розподілу зазначених витрат між об'єктами необхідно визначити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю об'єкта калькулювання, який розраховується за наступною формулою:

Норматив загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу = фактична сума загальновиробничих витрат, яка підлягає розподілу / величина бази розподілу за звітний період.

Помноживши розрахований норматив загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу, на величину бази розподілу, яка відноситься до конкретного об'єкта витрат (виду продукції, робіт, послуг), визначається частина загальновиробничих витрат, що

включається у виробничу собівартість даного виду продукції (робіт, послуг) у звітному періоді. Приклад такого розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 1, 2.

Таблиця 1

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання
(база розподілу – матеріальні витрати)

Об'єкт калькулювання	Прямі витрати, грн.				Розподілені ЗВВ, грн. (гр. 2 x норматив*)	Виробнича собівартість продукції, грн. (гр.5 + гр.6)
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	всього		
1	2	3	4	5	6	7
Виріб А	17 812	2 780	1 074	21 666	3 082	24 748
Виріб Б	48 279	9 268	3 579	61 126	8 352	69 478
Виріб В	53 081	9 152	3 534	65 767	9 183	74 950
Всього	119 172	21 200	8 187	148 559	20 617	169 176

* норматив (коефіцієнт) розподілу: $20\,617 / 119\,172 = 0,173$

Таблиця 2

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання
(база розподілу – витрати на оплату праці робітників основного виробництва)

Об'єкт калькулювання	Прямі витрати, грн.				Розподілені ЗВВ, грн. (гр. 3 x норматив*)	Виробнича собівартість продукції, грн. (гр.5 + гр.6)
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	всього		
1	2	3	4	5	6	7
Виріб А	17 812	2 780	1 074	21 666	2 704	24 370
Виріб Б	48 279	9 268	3 579	61 126	9 013	70 139
Виріб В	53 081	9 152	3 534	65 767	8 900	74 667
Всього	119 172	21 200	8 187	148 559	20 617	169 176

* норматив (коефіцієнт) розподілу: $20\,617 / 21\,200 = 0,9725$

В табл. 3 наведено порівняння виробничої собівартості продукції та собівартості одиниці продукції при використанні різних баз розподілу загальновиробничих витрат.

Таблиця 3

**Порівняння виробничої собівартості та собівартості одиниці продукції
при використанні різних баз розподілу загальновиробничих витрат**

Об'єкт калькулювання	Виробнича собівартість продукції за базою розподілу загальновиробничих витрат:		Кількість виготовленої продукції, од.	Собівартість одиниці продукції за базою розподілу загальновиробничих витрат:	
	матеріальні витрати	витрати на оплату праці		матеріальні витрати	витрати на оплату праці
Виріб А	24 748	24 370	20	1 237,40	1 218,50
Виріб Б	69 478	70 139	80	868,48	876,74
Виріб В	74 950	74 667	63	1 189,68	1 185,19

Як видно з проведених розрахунків, собівартість конкретних видів продукції та собівартість одиниці продукції відрізняється в залежності від обраної підприємством бази розподілу загальновиробничих витрат.

Загальновиробничі витрати звітного періоду, які відносяться на виробничу собівартість, також можна розподілити між об'єктами калькулювання шляхом визначення питомої ваги баз розподілу відповідних об'єктів калькулювання в загальному обсязі величини бази розподілу. Множенням питомої ваги на суму загальновиробничих витрат, які включаються у виробничу собівартість звітного періоду, визначається сума загальновиробничих витрат, яка включається до виробничої собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг).

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат можна умовно поділити на чотири етапи:

- 1) розподіл загальновиробничих витрат між видами виробництв (основне, допоміжне) та цехів;
- 2) визначення величини загальновиробничих витрат, які підлягають включенню до складу витрат на виробництво продукції;
- 3) визначення частки витрат, яка відноситься до готової продукції та частки витрат, яка відноситься до незавершеного виробництва;
- 4) розподіл витрат, які відносяться до готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг), за видами продукції (робіт, послуг).

Витрати, які зібрані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», що включаються до витрат виробництва, підлягають списанню в кінці звітного періоду в дебет рахунку 23 «Виробництво» з одночасним їх розподілом між об'єктами калькулювання (в розрізі яких і ведеться аналітичний облік на субрахунках до рахунку 23 «Виробництво»), пропорційно тій чи іншій базі.

Отже, для включення розподілених загальновиробничих витрат до складу витрат виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг) потрібно:

- по-перше, вибрати базу розподілу;
- по-друге, визначити величину загальновиробничих витрат, яка відноситься на витрати виробництва, шляхом сумування змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат звітного періоду в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- по-третє, розрахувати норматив розподілу загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (або визначити питому вагу бази розподілу окремих об'єктів калькулювання в загальному обсязі бази розподілу);
- по-четверте, множенням нормативу на базу розподілу окремого об'єкту калькулювання (або множенням суми загальновиробничих витрат, яка підлягає розподілу, на питому вагу бази розподілу відповідного об'єкта калькулювання), розрахувати сума загальновиробничих витрат звітного періоду, яка включається у витрати виробництва окремих видів готової продукції (робіт, послуг).

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зі змінами.