

ЛІТЕРАТУРА

1. Базилевич В.Д. Історія економічних учень. Підручник: у 2-х ч. – 2-е вид., випр. / В.Д.Базилевич. – К.: Знання, 2005.
2. Савлук М.І. Гроші та кредит: Підручник. – 3-є вид., перероб. і доп. / М.І. Савлук, А.М. Мороз М.Ф. Пуховкіна та ін.; За заг. ред. М.І. Савлука. – К.: КНЕУ, 2002. – 598 с.
3. Суторміна В.М. Фінанси зарубіжних корпорацій Підручник / В.М. Суторміна. – К.: КНЕУ, 2004. – 566 с.
4. Царенко О.М. Економічна історія України і світу. Навчальний посібник / О.М. Царенко, А.С. Захарчук. – Суми: Університетська книга, 2001. – 308 с.
5. Юхименко П.І. Економічна історія: Навчальний посібник / П.І. Юхименко. – К.: Вікар, 2004. – 341 с.

УДК 338.512.001.53

ВИБІР КЛАСИФІКАЦІЙНИХ ОЗНАК В УПРАВЛІННІ НЕПРЯМИМИ ВИТРАТАМИ

Шкода Н.П., аспірант

Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля

В статье рассмотрена экономическая сущность не прямых расходов. Приведена классификация не прямых расходов, которая была проанализирована с позиции классических критериев и процессного подхода.

Ключевые слова: *затрати, класифікація, не прямі расходы, расходы.*

The article deals with economic substance of indirect costs. The classification of indirect costs, which is analyzed from the standpoint of classical distribution criteria and process approach is shown.

Key words: *costs, classification, indirect costs.*

Постановка проблеми. Сучасний процес виробництва на підприємстві – це динамічна взаємоузгоджена система, у якій регулярно відбуваються зміни організаційно-технічного складу, обсягу виробництва, асортименту продукції, що суттєво впливають як на рівень витрат, так і на склад. Все це потребує від керівництва зважених і своєчасних управлінських рішень. Оскільки непрямі витрати займають значне місце у загальному обсязі витрат (на підприємствах машинобудівної галузі вони становлять до 30–50%), для дослідження їх сутності та управління ними необхідне обґрунтування вибору ознак для їх класифікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні визначення витрат (у т.ч. непрямих) та підходи до їх класифікації розглянуто у законодавчих актах, науковій літературі та економічних виданнях. Так, групування непрямих витрат залежно від особливостей їх виникнення і відображення в обліку знайшло своє відображення у роботах таких авторів, як Г. Бекрєнева, С. Голов, Ю. Давидов, Е. Добикіна, К. Друрі, Г. Партин, А. Соколов, М. Чумаченко, А. Яругова та ін. З позиції управління витратами ці визначення і різноманітні класифікаційні ознаки потребують детальнішого аналізу та узагальнення. Дослідження різних підходів до поняття непрямих витрат забезпечує вибір методу управління ними та сприяє їх скороченню.

Метою статті є дослідження сутності непрямих витрат, узагальнення і аналіз підходів до вибору класифікаційних ознак, обґрунтування процесного підходу до групування витрат в управлінні.

Завданнями дослідження є уточнення економічної сутності непрямих витрат та узагальнення їх класифікаційних ознак для вибору методів управління витратами.

Матеріали і результати дослідження. Формування витрат на підприємстві є найбільш складним процесом виробничо-господарської діяльності, тому що вони виникають на усіх стадіях кругообігу капіталу і в процесі управління.

В Україні визначення, класифікація та склад витрат регламентовано на державному рівні такими документами, як Положення та стандарти бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО №16 «Витрати» (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 із змінами та доповненнями) [1] і Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості (затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9.07.2007 р. №373) [2].

Слід звернути увагу на те, що у П(С)БО №16 «Витрати» наведено визначення тільки прямих витрат, а віднесення витрат до непрямих віддається на розсуд бухгалтерам та економістам. Проте ви-

значення непрямих витрат можна зустріти у методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, де вони визначаються як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [2].

Таке визначення непрямих витрат не є коректним (точним), тому що передбачає можливість віднесення до них і таких, які є прямими. Також у понятті використано вираз «економічно доцільним шляхом», який не відображає сутності віднесення витрат до певного об'єкта, оскільки керівник будь-якого підприємства для вибору способу розподілу непрямих витрат використовує принцип доцільності.

Поняття непрямих витрат виникло не водночас, воно не має однозначного визначення і змінюється відповідно до умов господарювання. Зокрема у світовій практиці непрямими витратами називали валові витрати за мінусом прямих витрат на матеріали та прямих витрат на оплату праці.

Автори підручників з управлінського обліку визначають непрямі витрати як такі, що спрямовані на виробництво продукції за виключенням прямих витрат.

П. Фрідман формулював поняття непрямих витрат як таких, що важко віднести безпосередньо на рахунок виготовленої продукції. Непрямі витрати являють собою суміш фіксованих та змінних величин, що значно ускладнює їх розподіл на продукцію [3, с. 8–15].

На думку С. Голова, виробничі непрямі витрати – «це витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом» [4, с. 629].

К. Друрі до непрямих витрат відносить усі витрати, що пов'язані з допоміжною працею і допоміжними матеріалами, та непрямі виробничі витрати, такі як: оренда приміщення, амортизаційні відрахування за обладнання [5, с. 28].

В. Палій до виробничих непрямих витрат відносить витрати на утримання та експлуатацію обладнання і виробничих приміщень, включаючи амортизацію приміщень, допоміжних матеріалів, витрати на допоміжних робітників, адміністративний та обслуговуючий персонал, витрати на опалення, освітлення, податки на майно та всі інші витрати функціональних підрозділів організації [6, с. 29].

І.Є. Давидович дає визначення непрямим витратам як таким, що не можуть бути безпосередньо віднесені на окремі різновиди продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів [7, с. 43].

Інтернет-бібліотеки та електронні ресурси наводять декілька визначень непрямих витрат, які трактують їх як:

- витрати, що пов'язані з роботою виробничих підрозділів або підприємства в цілому і які включають у собівартість окремих видів продукції або робіт, розподіляючи їх за певними, заздалегідь встановленими, ознаками [8];

- спільні витрати для різних завдань/процесів, які прямо не розподіляються по цих завданнях/процесах протягом певного періоду часу. Такі витрати зазвичай розподіляються систематичним і постійним методом по продуктах, процесах, послугах та часових періодах [9];

- додаткові витрати, які разом з прямими витратами характеризують групу виробничих витрат по способу їх включення у собівартість виробу [10];

- витрати, які за наявності декількох видів продукції не можуть бути віднесені безпосередньо ні на один з них і підлягають розподілу непрямим шляхом [11];

- витрати, які входять у собівартість виробничої продукції опосередковано за допомогою спеціальних розрахунків, розподільчих коефіцієнтів [12].

Аналіз наведених різноманітних трактувань непрямих витрат дає змогу визначити їх як грошово-матеріальні витрати, що супроводжують основну діяльність підприємства, але не пов'язані з нею напругою і відносяться до певного об'єкта опосередковано (з використанням певної бази розподілу).

Визначення непрямих витрат як грошово-матеріальних підкреслює те, що вони можуть бути як уречевленою формою праці, так і грошовими й альтернативними витратами. Також уточнено опосередкований характер віднесення непрямих витрат на визначений об'єкт, тому що для їх розподілу використовують різні бази розподілу, методи та розрахункові коефіцієнти.

Для детальнішого вивчення сутності та виникнення непрямих витрат на підприємстві з метою вибору методу управління ними необхідно розглянути їх різноманітні класифікації.

Головною метою будь-якої класифікації в управлінні витратами є сприяння у прийнятті правильних, виважених рішень керівництвом підприємства, яке, спираючись на розподіл витрат за класифікаційними ознаками, може реально оцінити витрати та прибутки діяльності підприємства. Відповідно до такого підходу класифікація витрат – це відокремлення тієї частини витрат, на яку здатний впливати керівник (менеджер) підприємства.

Класифікація непрямих витрат, яка наведена у табл. 1, побудована на класичних критеріях класифікації витрат та процесному підході. Така систематизація дає змогу вивчити ці витрати з різних сторін, а також допоможе керівникам підприємства у створенні необхідної інформаційної бази управління витратами.

Таблиця 1

Класифікація непрямих витрат згідно з процесами підприємства

Процеси першого рівня	Процеси другого рівня	Класифікаційні ознаки	Види витрат
Основні	<ul style="list-style-type: none"> - процес закупівлі, постачання (матеріалів, основних засобів та інших ресурсів); - процес доставки (матеріалів, основних засобів та інших ресурсів); - процес виробництва; - процес зберігання; - процес продажу 	За статтями калькуляції	Статті калькуляції залежать від особливостей технології та організації виробництва
		За економічними елементами	Матеріальні витрати. Витрати на оплату праці. Відрахування на соціальні заходи. Амортизація. Інші операційні витрати.
		Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі Невиробничі
		За відношенням до господарської діяльності	Основні Накладні
		За обсягом виробництва	Постійні Змінні
		За відношенням до фаз виробництва	Постачальницькі Виробничі Збутові
		За місцем виникнення	Цехові Дільничні Бригадні
Забезпечувальні (обслуговуючі)	<ul style="list-style-type: none"> - процес розробки (НДДКР); - адміністративно-господарське забезпечення; - бухгалтерський облік; - юридичне забезпечення; - забезпечення персоналом 	За календарним періодом	Поточні Одноразові
		За відношенням до облікового періоду	Поточні Минулі Майбутні
		За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат	Витрати на продукт Витрати періоду
		За об'єктом формування	Загальні На одиницю продукції
		За періодичністю виникнення	Щоденні Одноразові
Управлінські	<ul style="list-style-type: none"> - стратегічне управління; - управління плануванням; - управління фінансами; - маркетингове управління; - контрольне управління 	За сферою виникнення витрат	Загальновиробничі Адміністративні Витрати на збут
		За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні Нерелевантні
		За доцільністю	Доцільні Недоцільні
		За охопленням планування	Планові Позапланові
		За охопленням нормування	Нормовані Ненормовані
		За відношенням до можливостей контролю	Контрольовані Неконтрольовані
		За відношенням до можливостей регулювання	Регульовані Нерегульовані

Діяльність будь-якого підприємства – це виконання безлічі процесів, тому критерієм розподілу непрямих витрат було обрано процесний підхід. Так, погляд на підприємство як на систему процесів дозволяє їх умовно поділити на три групи (процеси першого рівня):

основні процеси – це частини ланцюга, які створюють матеріальні цінності та послуги для клієнта, тобто кінцевий продукт виробництва підприємства. Кожне підприємство при виборі цих процесів повинне чітко уявляти мету та стратегію розвитку підприємства, щоб обрати саме ті процеси, які будуть відігравати значну роль в її реалізації;

забезпечувальні (обслуговуючі) процеси – це процеси, які забезпечують основні процеси та підтримують їх нормальну роботу;

управлінські процеси – це процеси, що пов'язані з забезпеченням розвитку підприємства.

Розподіливши діяльність підприємства на три основні процеси, доцільно у кожному з них визначити деякі процеси другого рівня, а саме:

- основні процеси – процес закупівлі, постачання (матеріалів, основних засобів та ін.), процес доставки (матеріалів, основних засобів та ін.), процес виробництва, процес зберігання, процес продажу;

- забезпечувальні (обслуговуючі) процеси – процес розробки (НДДКР), адміністративно-господарське забезпечення, бухгалтерський облік, юридичне забезпечення, забезпечення персоналом;

- управлінські процеси – стратегічне управління, управління плануванням, управління фінансами, маркетингове управління, контрольне управління.

Непрямі витрати в основних процесах підприємства групують за такими класифікаційними ознаками, як статті калькуляції, економічні елементи, роль у процесі виробництва, відношенням до фаз виробництва, місцем виникнення.

За статтями калькуляції витрат процесу і результатів діяльності підприємства відповідно до п. 11 П(С)БО №16 «Витрати» підприємство встановлює самостійно їх перелік і склад, відповідно до особливостей технології та організації виробництва.

Згідно з п. 16 Методичних рекомендацій та п. 21 П(С)БО №16 «Витрати» групування витрат за економічними елементами є єдиним для усієї промисловості [1, 2]. Розглянутий поділ витрат також можна застосовувати відносно непрямих витрат підприємства, тобто матеріальних затрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат.

Згідно з роллю у процесі виробництва непрямі витрати розподіляються на виробничі і невиробничі. Цей поділ непрямих витрат характеризує їх за процесами підприємства і видами діяльності.

Стосовно господарської діяльності непрямі витрати можуть бути основними та накладними. Основні непрямі витрати пов'язані з процесом виробництва продукції, а накладні витрати безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва, але опосередковано впливають на нього.

За обсягом виробництва непрямі витрати можна класифікувати на постійні та змінні. Постійні непрямі витрати відносно зміни обсягу виробництва істотно не змінюються, а змінні непрямі витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються завдяки його коливанню.

За відношенням до фаз виробництва непрямі витрати розподіляють на постачальницькі, виробничі, збутові, за місцем виникнення – на цехові, дільничні, бригадні.

Розподіл непрямих витрат за класифікаційними ознаками в обслуговуючому процесі можна представити так: за періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат, за об'єктом формування, за календарним періодом, за відношенням до облікового періоду, за періодичністю виникнення.

Для реалізації функції обліку непрямі витрати доцільно поділити за такими класифікаційними ознаками: за календарним періодом (поточні, одноразові), за відношенням до облікового періоду (поточні, минулі, майбутні) та за періодичністю виконання (щоденні, одночасні).

За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат непрямі витрати розподіляють на витрати на продукцію і витрати періоду. Витрати на продукцію у даному випадку є такими, що безпосередньо пов'язані з виробництвом, продажем, придбанням продукції. Витрати періоду – це ті непрямі витрати, які розглядаються та розраховуються у тому періоді, в якому вони були здійснені, наприклад, непрямі витрати на розробку нової продукції, управління підприємством.

За об'єктом формування непрямі витрати можна розподілити на загальні та на одиницю продукції. Загальні витрати – це усі непрямі витрати, що понесені у процесі виготовлення та збуту продукції, а непрямі витрати на одиницю продукції – це ті, які можливо віднести тільки на якийсь один вид продукції або групу.

Непрямі витрати в управлінських процесах підприємства доцільно групувати за такими класифікаційними ознаками, як: функція управління, обґрунтування господарських рішень, доцільність, охоплення плануванням та нормуванням, відношення до можливостей контролю та регулювання.

Для ретельнішого обліку та аналізу непрямих витрат їх слід класифікувати за такими ознаками: за сферою виникнення витрат – загальнопромислові, адміністративні, витрати на збут.

Непрямі витрати за обґрунтуванням управлінських рішень можна поділити на релевантні і нерелевантні. Релевантні – це витрати, що можуть бути змінні внаслідок прийняття управлінських рішень. Нерелевантні – це витрати, що не залежать від управлінських рішень. Цей поділ використовується для попередньої оцінки можливих змін непрямих витрат і для розробки управлінського впливу на ці витрати.

Підприємство, реалізуючи функції прийняття управлінських рішень, прогнозування, стимулювання зменшення витрат, розподіляє їх на доцільні і недоцільні. У такому випадку підприємство має змогу знаходити резерви зменшення непрямих витрат.

Непрямі витрати за охопленням планування поділено на планові і позапланові. До планових віднесено витрати підприємства, які обумовлені господарською діяльністю та передбачені кошторисом витрат. Позапланові – це непрямі витрати, які заздалегідь не враховані кошторисом витрат, оскільки виникають через збої у виробничому процесі підприємства.

За охопленням нормуванням непрямі витрати розподілено на нормовані і ненормовані. Ця класифікаційна ознака дозволяє реалізувати керівництву підприємства функцію нормування в процесі управління.

За відношенням до можливостей контролю непрямі витрати можуть бути контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані непрямі витрати – це ті, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтрольовані, у свою чергу, – це витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління. Ця класифікаційна ознака дає змогу виконувати на підприємстві процес контролю.

За відношенням до можливостей регулювання непрямі витрати класифіковано на регульовані і нерегульовані. Ці витрати реалізують на підприємстві функцію регулювання, що дозволяє керівництву підприємства ефективно управляти ними та знаходити оптимальні шляхи для оптимізації цих витрат.

Запропонований розподіл непрямих витрат за процесами дозволить прогнозувати, планувати, аналізувати та контролювати непрямі витрати на кожному етапі будь-якого процесу. Використання різних класифікаційних ознак дає можливість впливати на вибір і подальше застосування методів управління витратами, зокрема непрямыми витратами, завдяки розподілу (віднесенню) їх на окремі процеси.

Висновки. У практичній діяльності підприємства залежно від його діяльності, масштабів, функцій та завдань, які ставить керівництво підприємства, а також для планування, обліку та аналізу собівартості продукції постало завдання визначити непрямі витрати і класифікувати їх. Розглянуті визначення непрямих витрат дали змогу детально дослідити це поняття та удосконалити його. Спираючись на різноманітні критерії класифікації та процесний підхід, були згруповані усі різновиди непрямих витрат, які у подальшому зможуть допомогти у здійсненні поставлених завдань, управлінні собівартістю продукції та фінансовим результатом діяльності.

У подальших дослідженнях передбачається зосередити увагу на методах управління непрямыми витратами у різних процесах діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. П(С)БО №16 «Витрати», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 зі змінами та доповненнями.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 9.07.2007 р. №373.
3. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 286 с.
4. Управлінський облік: підручник /Сергій Федорович Голов. – 4-е вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
5. Управленческий и производственный учет: учеб. комплекс для студ. вузов / Колин Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
6. Организация управленческого учета / Виталий Федорович Палий. – М.: Буратор Пресс, 2003. – 224 с.
7. Давидович І.В. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
8. Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid1613.html>
9. Вікіпедія. Вільна енциклопедія. Непрямі затрати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Непрямі_затрати
10. Финансовый словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://enc-dic.com/finance/Kosvennye-Rashody-Ubytki-865.html>
11. Електронна адреса <http://www.houseofmcdonnell.com/vitrati-pdprimstva/27-vidi-vitrat-na-pdprimstv.html>
12. Экономическая энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.library.ukweb.net/book.html>