

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ НЕПРЯМИХ ПРИ КАЛЬКУВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

У статті розглянуто проблеми ідентифікації непрямих витрат при їх формуванні, особливості класифікації та віднесення окремих видів витрат до складу непрямих з метою точного калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Правильне формування непрямих витрат сприятиме більш обґрунтованому прийняттю управлінських рішень щодо їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності підприємств.

Ключові слова: собівартість продукції, непрямі витрати, накладні витрати, комплексні витрати.

O.YU. SHUMEIKO, Y.V. ZALIZNIAK

Poltava national technical Yuri Kondratyuk university

PROBLEMS OF DEFINITION CRITERIA OF CLASSIFICATION OF INDIRECT COSTS IN TRACING COST OF GOODS (WORKS, SERVICES)

Abstract – The aim of the research is to study the classification criteria of costs and assigning them to specific types of indirect costs to the principle of cost-benefit ratio.

This work considers the problem of identifying indirect costs in their formation, characteristics and classification of certain types of indirect costs to the exact calculation of the cost of goods (works, services).

Defining classifications and proper formation of indirect costs will more informed management decisions concerning their optimization in order to improve the efficiency of industrial and other enterprises.

Keywords: production costs, indirect costs, overhead costs complex.

Вступ

Як відомо, питання формування витрат виробництва та калькування собівартості продукції відносять до найважливіших у системі економічних досліджень, оскільки їх вирішення спрямоване насамперед на підвищення ефективності виробництва. Протягом багатьох десятиліть важливе значення мало і має управління ними з метою їх неухильного зниження. Однак, якщо загальні завдання обліку витрат ставляться і вирішуються, то порядок віднесення витрат до складу непрямих залишається без змін тривалий час. Причиною розгляду цього питання є необхідність визначення чітких критеріїв розподілу витрат на прямі та непрямі, оскільки порядок формування загальновиробничих витрат та інших непрямих витрат впливає на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Непрямі витрати при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) у комплексному виробництві підлягають подальшому розподілу між видами продукції (робіт, послуг). Саме пошук шляхів вирішення даного питання й обумовили актуальність роботи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблеми розподілу витрат у різний період досліджували провідні вчені-економісти. Серед них найбільш відомі А. Балдінов, В. Бачинський, Ф. Бутинець, Т. Бутинець, Н. Врублевський, В. Гринчуцький К. Друри, І. Івакіна, М. Крилов, Я. Крупка, М. Кужельний, В. Лінник, Н. Норіцина, В. Палій, М. Пушкар, Я. Соколов, В. Сопко, С. Стукова, І. Тішков, Н. Ткаченко, які у розробку питань теорії та методології формування витрат зробили вагомий внесок.

Постановка завдання

Метою написання даної статті є дослідження критеріїв класифікації витрат та віднесення окремих їх видів до складу непрямих витрат з метою дотримання принципу співвідношення затрат і вигод. На цей час, у науково-практичній літературі питання визначення критеріїв віднесення витрат до складу непрямих не знайшло широкого відображення, у зв'язку з чим і виникла потреба його розгляду.

Результати дослідження

Інформація про витрати являється основою всієї системи управління собівартістю продукції (робіт, послуг) на підприємстві незалежно від того, які цілі підприємства, структура та особливості створюваної продукції. Саме собівартість продукції (робіт, послуг), яка відбиває обсяг витрачених ресурсів у виробництві, часто являється одним з основних показників для оцінювання ефективності діяльності українських підприємств.

Нормативне визначення прямих витрат наводиться у національних стандартах бухгалтерського обліку (одному з основних нормативних документів, що регламентує формування собівартості продукції, робіт, послуг в Україні), згідно з якими прямими витратами визначаються витрати, які можуть бути віднесені до певних об'єктів витрат економічно доцільним шляхом [1]. Слідуючи логіці, непрямими

витратами є витрати, які не можуть бути віднесені до певних об'єктів витрат економічно доцільним шляхом. Визначення непрямих витрат у стандартах відсутнє.

Більшість економістів стверджують, що витрати – це вартісна оцінка ресурсів, що використанні підприємством в процесі своєї діяльності. Вони також сходяться у думці, що всі витрати, які можуть бути прямо віднесені на конкретний вид продукції, є прямими, ті ж, які прямо віднести на виробництво того чи іншого виду продукції не можна, будуть відноситись до непрямих витрат.

Однак, огляд літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить, що існують різні погляди на класифікацію та методи віднесення витрат до складу непрямих. За визначенням В. Палія до непрямих витрат відносяться витрати на утримання та експлуатацію обладнання та виробничих приміщень, витрати на опалення та освітлення функціональних підрозділів підприємства [2]. На думку К. Друрі, непрямі витрати включають витрати на допоміжну працю та допоміжні матеріали, а також витрати на оренду приміщень та амортизаційні відрахування [3].

І. Івакіна до прямих витрат відносить витрати, які можуть точно і єдиним способом бути віднесені до цільової витрати, а до непрямих – витрати на ресурси, що придбаваються для сумісного використання більше ніж одним об'єктом [4].

Проблема ідентифікації, формування та розподілу непрямих затрат виникла у зв'язку з необхідністю визначення собівартості одиниці продукції. Для цього до прямих затрат треба додати частину непрямих, наявність яких теж зумовлена процесом діяльності. Дотримуючись принципу затрат і вигод, непрямі витрати розподіляються між окремими об'єктами витрат.

Розподіл непрямих витрат на об'єкти калькулювання включає такі основні елементи:

- вибір об'єкта калькулювання, на який припадають непрямі затрати (окремий продукт, група продуктів, центр відповідальності);
- вибір бази розподілу;
- розрахунок ставки розподілу, яка обчислюється як частка від ділення загальних накладних витрат і величини бази розподілу;
- розрахунок непрямих витрат, що підлягають віднесенню на певний об'єкт витрат та обчислюються як добуток ставки розподілу і величини бази розподілу, що підлягає даному об'єктові.

Різниця між прямими і непрямими затратами залежить і від самих цільових затрат, одні і ті самі затрати можуть бути як прямими так і непрямими. Так, затрати на амортизацію обладнання, зарплату начальника цеху, освітлення, опалення цеху будуть прямими по відношенню до загальної суми затрат цього цеху, але непрямими по відношенню до собівартості кожного виду продукції, яка виготовляється в цьому цехові [4].

До основних цілей формування непрямих витрат можна зарахувати стимулювання виробництва більш прибуткової продукції та ефективного використання наявних на підприємстві ресурсів у вигляді оборотного та основного капіталу. Основні цілі формування непрямих витрат детально наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Цілі формування непрямих витрат

Основні групи цілей	Основні причини формування непрямих витрат
1. Оцінка запасів на визначення фінансових результатів	Зовнішніх користувачів цікавить повна собівартість, яка крім, прямих затрат, включає частину непрямих, теж зумовлених процесом діяльності
2. Стимулювання результатів діяльності	Результати формування впливають на фінансовий результат окремих видів продукції, а отже, стимулювання виробництва більш прибуткових з них
3. Прийняття економічно обґрунтованих рішень на всіх рівнях управління	Результати формування непрямих затрат позитивно впливають на прийняття рішень щодо оптимізації асортименту, придбання нового обладнання та ефективного використання наявного, а також на розподіл капіталу між структурними підрозділами та видами продукції
4. Контроль за відшкодуванням усієї сукупності затрат	Віднесення частки непрямих затрат на собівартість продукції змушує керівників ефективніше контролювати затрати з метою їх скорочення та відшкодування в повному обсязі.

Формування витрат – надзвичайно трудомісткий процес, пов'язаний з високим ступенем умовності. Іноді варто прямі затрати (наприклад, затрати на допоміжні матеріали) віднести до непрямих затрат, так як, можливо, затрати на облік і обробку інформації про такі затрати перевищують вартість цих допоміжних матеріалів.

Спостерігається достатньо щільний зв'язок, внаслідок якого вища точність розрахунків потребує використання більш затратної технології. Такий зв'язок пояснюється більшою етапністю розподілу та перерозподілу непрямих витрат.

Існує ціла низка проблем, які виникають під час формування непрямих затрат:

- величину непрямих витрат часто неможливо точно оцінити в процесі виробництва конкретної продукції, що пояснюється відсутністю можливості прослідкувати їх шлях як елементу;

- не всі прямі витрати виникають в процесі виробництва;
- непрямі витрати складно проконтролювати, оскільки вони часто є багатоеlementними, тому ці витрати характеризуються різною поведінкою під впливом різноманітних факторів, наприклад зміни обсягу діяльності;
- непрямі витрати виникають на різних рівнях управління (центрів відповідальності або підприємства в цілому).

Також важливою проблемою на даний момент залишається ідентифікація непрямих витрат та визначення чітких критеріїв віднесення витрат до їх складу, адже дуже часто в літературі та на практиці непрямі витрати ототожнюються із накладними або ототожнюються з комплексними.

Вітчизняні фахівці з економіки підприємства, управлінського обліку, такі як С. Голов, Н. Норіцина, за критерій віднесення витрат до складу основних чи накладних приймають ознаку їх відношення до процесів виробництва [5, 6], В. Гринчуцький, І. Івакіна – функціональну роль витрат у процесі виробництва [7, 4].

Так, у процесі здійснення господарської діяльності на підприємстві поряд з основними витратами (сировина, основні матеріали, заробітна плата основних робітників) виникають накладні витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, обслуговуванням виробництва та управління підприємством.

Таким чином, до складу накладних витрат звичайно включають:

- виробничі накладні витрати – витрати, що пов'язані з обслуговуванням виробництва;
- адміністративні витрати, пов'язані з управлінням та організацією у цілому;
- витрати на збут, пов'язані з просуванням товару від продавця до покупця.

Необхідно звернути увагу і на те, що у системі національних стандартів визначення основних та накладних витрат як окремих категорій, а відтак і критерію віднесення, відсутнє.

В системі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) важливе місце посідають загальновиробничі витрати, зміст яких також визначається П(С)БО 16 «Витрати». Аналіз складу таких витрат свідчить про те, що загальновиробничі витрати за суттю являються непрямими витратами виробничого характеру і можуть включати частину функціонально пов'язаних з виробничим процесом витрат, тобто основних.

Вітчизняні автори розмежовують поняття накладних і непрямих витрат. Однак деякі, при цьому до накладних витрат відносять тільки витрати виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом [7]. Інші, визначають непрямі витрати як такі, що «не можуть бути віднесені до собівартості конкретної продукції (виробів) економічно доцільним шляхом» [8], а невиробничі непрямі витрати – як «витрати, які не пов'язані з процесом виробництва і які не можуть бути віднесені до певних об'єктів обліку економічно доцільним шляхом» [8].

Непрямі ж витрати (відповідно до визначеного національними стандартами бухгалтерського обліку критерію розподілу витрат) включають в себе як загальновиробничі витрати (виробничі накладні та частину основних), так і невиробничі. За принципом співвідношення затрат і вигод користь від невиробничих прямих чи непрямих витрат може бути отримана тільки у тому періоді, в якому вони виникли, тому їх і відносять на фінансовий результат у тому періоді, в якому вони виникли. Чітке визначення класифікаційних критеріїв розподілу різних витрат впливає на правильне формування собівартості продукції (робіт, послуг) та правильне відображення фінансового результату діяльності підприємства.

В економічній літературі нерідко зустрічається й таке поняття як комплексні витрати, але його теж не слід ототожнювати з непрямими витратами. Так за єдністю складу витрати поділяють на одноelementні і комплексні. До одноelementних відносять витрати, які складаються з економічно однорідних витрат, які в умовах певного виробництва не можуть бути поділені на складові частини, наприклад, амортизаційні відрахування, відрахування на соціальні потреби тощо. Комплексними називають однорідні за призначенням витрати, які охоплюють кілька економічних elementів витрат. Їх групують у процесі калькулювання та у системі організації управління витратами. Наприклад, витрати на утримання й експлуатацію устаткування, загальновиробничі, адміністративні витрати, втрати від браку тощо. Комплексні (неоднорідні) витрати відповідають, зазвичай, певній статті калькуляції собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг) підприємства та можуть бути розділені на первинні elementи. Отже, поняття комплексних і непрямих витрат не синонімічні і ототожнення їх помилкове.

Головна проблема полягає у тому, що різні ознаки класифікації мають різне суттєве спрямування. Щоб визначитись у питанні ідентифікації витрат, необхідно чітко уявляти мету формування витрат, адже цілі віднесення їх до того чи іншого виду мають бути головним орієнтиром при виборі ознаки систематизації. Безумовно, слід погодитись з міркуванням, що непрямі витрати частіше за все є накладними і комплексними. Але це не означає, що між цими поняттями слід ставити знак рівняння. За критерій розподілу витрат на прямі чи непрямі найбільш доцільно використовувати спосіб включення витрат до собівартості певних об'єктів та їх зв'язок з конкретними видами продукції (робіт, послуг). При формуванні основних і накладних витрат доцільно керуватися їх зв'язком з конкретним технологічним процесом. Саме такий підхід, напевно, і є найбільш конструктивним.

Висновки

Визначення класифікаційних ознак і правильне формування непрямих витрат сприятиме більш

обґрунтованому прийняттю управлінських рішень щодо їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності промислових та інших підприємств. Згруповані та розмежовані класифікаційні ознаки витрат сприятимуть забезпеченню економістів необхідною, достовірною та точною інформацією для прийняття ефективних управлінських, в тому числі маркетингових рішень. Основною перевагою класифікації витрат буде те, що калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) буде відбуватися за умови додержання принципу відповідності затрат і вигод. Перспективою подальших досліджень можна розглядати розширення та доповнення класифікаційних ознак, теоретичних та прикладних аспектів витрат.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Офіційний вісник України. – 04.02.2000. – № 3.
2. Управленческий учет / [под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
3. Друри К. 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.
4. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / Голов С. Ф. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
6. Економіка підприємства : підручник / [Швиданенко Г. О., Васильков В. Г., Гончарова Н. П. та ін.]; за заг. ред. Г. О. Швиданенко. – К. : КНЕУ, 2009. – 598 с.
7. Гринчуцький В. І. Економіка підприємства : [навчальний посібник] / Гринчуцький В. І., Карапетян Е. Т., Погрішук Б. В. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 304 с.
8. Партин Г. О. Управлінський облік : [навч. посіб.] / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – [2-е вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

References

1. Regulations (Standard) 16 "Expenses", approved. by the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999, No 318. Official Herald of Ukraine of 04.02.2000 – 2000, No 3.
2. Upravlenchesky Accounting. Ed.by Paliy V.F. and R. Vander Wille. Moscow, INFRA-M, 1997, 480 p.
3. Drury C. Upravlenchesky and Production Accounting: Textbook complex for students of universities. Colin Drury; transl. English by V.N. Egorova. 6th ed., Moscow, Unity DANA, 2007, 1423 p.
4. Ivakina I. Calculation of costs: modern pohlyad. Different costs for different purposes. Kharkov, Factor, 2008, 176p.
5. Golov S.F. Management Accounting: a textbook. Kyiv, Libra, 2003, 704 p.
6. Shvydanenko G.A., Vasylov V.G., Goncharov N.P. Business Economics: a textbook/ Ed.by G. Shvydanenko. Kyiv, Kyiv National Economic University, 2009, 598 p.
7. Hrynchutsky V.I., Karapetyan E.T., Pohrshchuk B.V. Business Economics: Study Guide. Kyiv, Center of Study Literature, 2010, 304 p.
8. Partyn G.O., Zahorodniy A.G. Management Accounting: teach. handbook. 2nd ed., Radiation. and add., Kyiv: Znannia, 2007, 303 p.

Рецензія/Peer review : 18.6.2013 р. Надрукована/Printed : 13.8.2013 р.

Рецензент: д.е.н., професор, зав. кафедри міжнародної економіки Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка І.Б. Чичкало-Кондрацька