

II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471.1.011.27

К. В. Безверхий,
аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,
головний бухгалтер ТОВ «Паріс-Мережі», м.Київ

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

Выяснено экономическую сущность непрямых расходов с обоснованием их содержания в контексте операционного цикла деятельности предприятия, уточнено содержание таких понятий как «непроизводственные непрямые расходы» и «производственные непрямые расходы».

It is found out economic essence of indirect costs with a substantiation of their maintenance in a context of an operational cycle of enterprise activity, the maintenance of such concepts as «a non — manufacturing indirect costs» and «manufacturing indirect costs» are specified.

Ключові слова: *непрямі витрати, прямі витрати, виробничі непрямі витрати, невиробничі непрямі витрати, операційний цикл діяльності підприємства.*

З виходом українських підприємств на європейський ринок для виробників продукції, робіт, послуг, а також торговельних підприємств постає проблема конкуренції на ринках, оскільки вітчизняні підприємства мають високий рівень витрат в порівнянні з іноземними товаровиробниками. Такий стан частково пояснюється тим, що керівництво підприємств недостатню увагу приділяє оптимізації витрат взагалі, і оптимізації непрямих витрат зокрема. Адже на більшості українських підприємств немає чітко організованої служби аналізу та контролю непрямих витрат для пошуку шляхів їх оптимізації. Для того, щоб розв'язати наявну проблему, на нашу думку, потрібно, насамперед, з'ясувати економічну сутність непрямих витрат на рівні підприємства.

Непрямі витрати як предмет дослідження знаходились в полі наукових інтересів багатьох вчених-дослідників. Це цілком зрозуміло, оскільки калькулювання повної собівартості продукції було пов'язано з пошуком більш досконалих методик розподілу непрямих витрат. Аналіз останніх досліджень з цих питань, а саме праця вітчизняних вчених, що опубліковані в періодичних ви-

даннях [1, с. 8—14; 2, с.101—105; 3, с.20—25; 4, с.51—57], та кандидатських дисертаційних робіт [5; 6; 7], вказує на те, що поряд з проблемою розподілу непрямих витрат, нез'ясованою залишається власне економічна сутність непрямих витрат.

Тому метою дослідження є спроба з'ясувати економічну сутність непрямих витрат як об'єкта бухгалтерського обліку в контексті операційного циклу діяльності підприємства.

Економічну сутність непрямих витрат вчені-дослідники розглядають в двох аспектах: одні розглядають непрямі витрати за відношенням їх до об'єкта обліку витрат, інші за відношенням до готового продукту. Спершу, розглянемо сутність непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат (центру витрат). Як пише П. Сук: «Витратами, які підлягають розподілу, є непрямі витрати. Непрямі витрати під час їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо до об'єкта обліку. Перші з них безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, а тому включаються у виробничу собівартість продукції. У бухгалтерському обліку їх показують як загальновиробничі. Другі складаються з витрат на організацію роботи та управління підприємством, а тому не включаються у виробничу собівартість. До непрямих невиробничих витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності» [1, с. 8].

К. Друрі дає таке трактування непрямим витратам: «Прямі витрати — це такі витрати, які можуть бути точно і єдино правильним способом віднесені до конкретної цільової затрати. І навпаки, непрямі витрати до якоїсь цільової затрати точно і єдино правильним способом віднести не можна» [8, с. 26]. При цьому необхідно уточнити, що визначений К. Друрі термін «цільова затрата» за своїм змістом є близьким до терміну «об'єкт обліку витрат».

Колектив авторів Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг у своєму підручнику з управлінського обліку визначають непрямі витрати «як витрати ресурсів, придбаних для спільного споживання більше, ніж одним об'єктом витрат» [9, с. 132].

Р. Хенсен, М. Моувен, С. Еліас, У. Сенков під непрямими витратами розуміють «витрати, які не можуть бути легко і точно простежені до об'єкта витрат» [10, с. 41].

Р. Ентоні наводить таке визначення непрямим витратам: «Це компоненти витрат, котрі пов'язані або причиною яких є два та більше об'єктів віднесення витрат; і ці компоненти витрат неможна прямо віднести або розподілити по окремим об'єктам віднесення витрат» [11, с. 313].

Л. Нападівська трактує непрямі затрати як такі, «які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку» [12, с. 39].

К. Юрченко дає таке визначення непрямим витратам: «Це витрати, які неможливо прямо віднести до визначеного об'єкта витрат, тому їх групують за видом і характером визначеної однорідності, а потім розподіляють між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу» [2, с. 103].

Відповідно до енциклопедичного словника термін «непрямі витрати» — «це витрати, затрати, які пов'язані з двома або більше об'єктами віднесення витрат (виробами, центрами відповідальності, сегментами діяльності, або задачами) та не можуть бути прямо розподілені між ними» [13, с. 551].

Узагальнюючи вищевикладене, можна визначити непрямі витрати як такі, які не можна в момент їх виникнення безпосередньо, прямо віднести до об'єкта обліку витрат. А об'єктом обліку непрямих витрат можуть бути центр витрат, центр відповідальності (підрозділ, цех, дільниця), сегмент діяльності центра відповідальності, аналітичні рахунки, за якими обліковуються витрати на виробництво.

Вчені-науковці розглядають непрямі витрати не лише за відношенням їх до об'єкта обліку витрат, але й за відношенням їх до готового продукту. Так, В. Лінник підходить до визначення змісту непрямих витрат так: «Непрямі витрати пов'язано з роботою господарських підрозділів або підприємства в цілому, тому в момент їхнього здійснення вони не можуть бути віднесені на виробництво конкретного виду продукції. Ці витрати в поточному обліку відображаються на окремих рахунках і лише після завершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно встановленій базі. Отже, до певної міри умовний (непрямий) порядок віднесення цих витрат на собівартість продукції зумовлює їх облік і характер (зміст) як непрямих витрат» [14, с. 206].

Т. Споун визначає непрямі витрати як такі, «які неможливо безпосередньо пов'язати з даним продуктом або підрозділом» [15, с. 27].

Ю. Давидов наводить таке трактування непрямих витрат: «Під непрямими розуміються витрати, які є загальними для виробництва декількох видів продукції (витрати на утримання і експлуатацію обладнання, загальновиробничі, загальногосподарські витрати) і тому включаються до їх собівартості непрямо, умовно за допомогою спеціальних методів розподілу» [5].

В. Сопко дає таке визначення непрямим затратам: «Це затрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, і розподіл яких за видами та сортами продукції проводиться за спеціальними розрахунками» [16, с. 280].

З цих вищевикладених точок зору вчених, можна дійти висновку, що одні вчені акцентували увагу на неможливості прямого віднесення непрямих витрат на окремих об'єкт обліку витрат (центр витрат), а другі вчені у своїх працях намагалися розглядати непрямі витрати за відношенням до готового продукту або до його собівартості. Але, на нашу думку, первинно витрати є непрямими по відношенню їх до об'єкта обліку витрат, а потім до продукту (об'єкта калькуляції). Так, наприклад, в сільському господарстві, а саме в тваринництві, об'єктом обліку витрат може бути аналітичний рахунок, на якому обліковуються витрати на утримання основного молочного стада (довгостроковий біологічний актив), а молоко, гній, приплід є готовими продуктами, одержуваними від одного об'єкта обліку витрат, тому спочатку витрати на виробництво відносяться до вказаного об'єкта обліку витрат, а потім розподіляються між готовими продуктами (молоко, гній, приплід) чи між основним (основними) і побічним (оцінюються у встановленому підприємством порядку) продуктами, тобто в залежності від того, що є основним продуктом і побічним. Інакше на підприємствах приладобудівної галузі, де від об'єкта обліку витрат, як правило, може бути отриманий лише один вид продукту. Тому первинним у визначенні непрямих витрат, на нашу думку, є відношення їх до об'єкта обліку витрат, а вторинним — до продукту (об'єкта калькуляції) (рис.1).

Якщо звернутися до П(С)БО 16 «Витрати» — нормативно-правового джерела, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності, то можна знайти підтвердження зроблених висновків. Так, згідно з абзацом третім п. 4 П(С)БО 16 «Витрати» «прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [17]. Виходячи з визначення прямих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати», непрямі витрати можна визначити як витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Вираз «економічно доцільним шляхом» означає, що при розв'язанні питання щодо віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод [18, с. 63]. Тобто, треба з'ясувати, чи витрачені ресурси на розподіл витрат,

будуть покриті вигодами, які підприємство очікує отримати від цього розподілу витрат на певний об'єкт витрат (центр витрат).

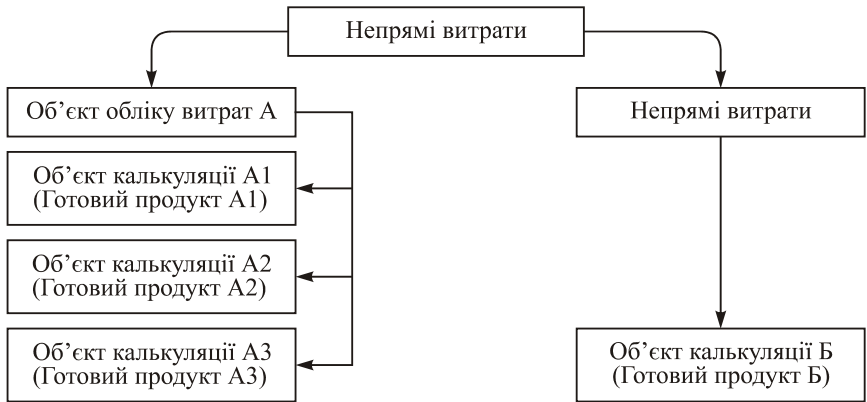


Рис. 1. Відношення непрямих витрат до об'єкта обліку витрат та готового продукту.

Узагальнюючи вищевикладене, можна дійти висновку, що непрямі витрати — це витрати, що не можуть бути віднесені прямо, безпосередньо в момент їх виникнення до об'єкта обліку витрат. При цьому первинним є визначення непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат, а вторинним — до продукту.

Але не менш важливим, на нашу думку, є визначення сутності і складу непрямих витрат, виходячи з видів діяльності, здійснюваних підприємством в ході операційної діяльності підприємства.

І якщо оту загально відому формулу К. Маркса: $G — T — \dots B$... — $T' — G'$ застосувати на рівні підприємства, то її окреслює операційний цикл діяльності підприємства як «проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції чи товарів і послуг», що визначено в п.4 П(С)БО 2 «Баланс» [19].

В класифікації видів економічної діяльності, що лежить в основі побудови вітчизняного плану рахунків, операційна діяльність розкривається через основну та іншу операційну діяльність. Визначення термінів «операційна діяльність» та «основна діяльність» наведено в абзаці 8 та 9 п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [20], а саме: «Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвес-

тиційною чи фінансовою діяльністю», «Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [20]. З вищевикладеного випливає, що витрати фінансової та інвестиційної діяльності не мають відношення до операційної діяльності підприємства і тому не є непрямими витратами виходячи з їх сутності в контексті операційного циклу діяльності підприємства. Крім того, серед стадій, що входять до операційного циклу діяльності підприємства, не можна виділити витрати іншої операційної діяльності, які, на нашу думку, визнаються на дотримання певних принципів бухгалтерського обліку і не мають прямого відношення до процесу виробництва продукту та його реалізації.

Проте зміст операційної діяльності підприємства, на нашу думку, не буде повний, якщо не зазначити, що діяльність підприємства неможлива без управління нею, тобто всі стадії операційного циклу діяльності підприємства фактично охоплюються (пронизані) управлінською ланкою підприємства.

Тобто, якщо взяти всі витрати пов'язані з виробництвом продукту та його реалізацією, то очевидно, що непрямі витрати відповідно до сучасних їх назв і змісту — це загальновиробничі витрати (або їх часто називають виробничі непрямі витрати) та адміністративні витрати і витрати на збут (такі витрати називають невиробничі непрямі витрати). При цьому, між ними є суттєва відмінність. Загальновиробничі витрати є запасомісткими витратами виходячи із сучасної побудови обліку витрат, тобто загальновиробничі витрати включаються до витрат виробництва вироблюваної продукції і на кінець звітного періоду (на дату складання фінансової звітності) відображаються у складі незавершеного виробництва або за умови, що виробництво продукту вже завершено, загальновиробничі витрати є складовою собівартості створеного готового продукту, в той час адміністративні витрати і витрати на збут не є запасомісткими, тобто є витратами звітного періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати, тобто до собівартості створеного продукту, яка визначається в системі бухгалтерського обліку, вони не потрапляють, і можуть бути розподілені з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Отже, непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства — це витрати, що пов'язані з виробництвом продукту і його реалізацією та управлінням підприємства в ціло-

му, і які в момент їх виникнення прямо, безпосередньо, не можна віднести до об'єкта обліку витрат. При цьому непрямі витрати по відношенню їх до процесу виробництва можна розглядати як сукупність виробничих і невиробничих непрямих витрат: виробничі — загальновиробничі витрати, невиробничі — адміністративні витрати та витрати на збут.

Література

1 Сук П. Л. Облік витрат, що підлягають розподілу// Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2005. — № 13. — С. 8—14.

2 Юрченко К. Г. Класифікація витрат виробництва в нових умовах господа-рвання// Підприємництво, господарство і право. — 2001. — № 11. — С. 101—105.

3 Бекренева Г. О. Деякі недоліки П(С)БО, що визначають методику обліку непрямих витрат промислових підприємств // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Зб. наук. пр. // Ред. О. Є. Кузьмін. — Л.: Львівська політехніка, — 2007, — Вип. 577. — С. 20—25.

4 Кміть В. М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств// Фінанси України. — 2002. — № 7. — С. 51—57.

5 Давидов Ю. Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України). Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2002. — 19 с.

6 Кірданов М. Г. Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств взуттєвої промисловості України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2002. — 17 с.

7 Нечай Н. М. Облік та контроль невиробничих витрат (на прикладі машинобудівних підприємств): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т. — К., 2003. — 18 с.

8 Управлінський і виробничий облік: навчальний комплекс для студентів вузів/ Колін Дуррі: пер. з англ. [В.Н. Єгорова]. — 6-те вид. — М.: ЮНІТІ-ДАНА, 2007. — 1423 с.

9 Управлінський облік. / Аткинсон Е. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С.; [Пер. з англ. А. Д. Рахубовського; Д. А. Рахубовської; Под ред. А. Д. Рахубовського] — 3-тє вид. — М.; СПб.; К.: Вид. Дім «Вільямс», 2005. — 878 с.

10 Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ. 5-го канад. Вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. Н.М. Краснік. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.

11 Облік: ситуації та приклади. / Р. Ентоні. — 2-ге вид.. — М.: Фінанси та статистика, 1996. — 557 с.

12 Управлінський облік: Навч. посіб. / За заг. ред. Л. В. Нападовської. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. — 346 с.

13 Управління організацією: Енциклопедичний словник. / А. Г. Поршнєв, А. Я. Кібанов, В. Н. Гунін. — М.: Видавничий Дім ІНФРА-М, 2001. — X, 822 с.

14 Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.

15 Споун Т. Управлінський облік / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Еріашвілі. — М.: Аудит, ЮНІТІ, 1997. — 179 с.

16 Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. / Сопко В. В. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.

17 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

18 Управлінський облік. Підручник — 4-те вид. / Голов С. Ф. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.

19 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

20 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2008 р.

УДК 657.1

О. Г. Бірюк,

канд. екон. наук,
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

В статье исследуется вопрос о раскрытии информации о малоценных и быстроизнашивающихся предметах в приказе об учетной политике предприятия, исходя из требований национальных стандартов бухгалтерского учета, методических рекомендаций отраслевых министерств и ведомств Украины и практического опыта предприятий.

The article contains the question on disclosing the information about unvaluable is investigated and subjects which quickly wear out, in the order on the registration policy of the enterprise, proceeding from requirements of national standards of book keeping, methodical recommendations of the branch ministries and departments of Ukraine and practical experience of the enterprises.

Ключові слова: облікова політика підприємства, альтернативні рішення, малоцінні та швидкозношувані предмети, спецодяг, формений одяг, фірмовий одяг.

До початку ринкових реформ необхідність в розробці облікової політики підприємств, як правило, не виникала, так як законодавство, що регулювало організацію бухгалтерського обліку, не передбачало можливості застосування підприємствами