

УДК 657:061.5

## КЛАСИФІКАЦІЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

**БЕЗВЕРХИЙ К.**, аспірант Київського національного  
економічного університету ім. Вадима Гетьмана

**В** сучасних умовах виробники продукції (товарів, робіт, послуг), приймаючи управлінські рішення, приділяють незначну увагу класифікації витрат, особливо класифікації непрямих витрат. Класифікація непрямих витрат дозволяє виділити ту частину витрат, яка підлягає оптимізації.

---

© Безверхий К., 2009

Класифікація непрямих витрат за різними ознаками знайшла відображення в наукових працях С. Голова, Е. Добикіної, Г. Партина, А. Соколова [1–4] та ін. Однак це питання залишається актуальним для потреб внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

*Традиційно за відношенням до процесу виробництва непрямі витрати класифікують на виробничі та невиробничі.* С. Голова так визначає виробничі непрямі витрати: "це витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом" [1, с. 629]. На думку М. Кузьміної, "це виробничі витрати, які безпосередньо неможливо віднести до об'єкта обліку витрат" [5, с. 121].

За визначенням В. Палія, "до виробничих непрямих витрат відносяться витрати на утримання та експлуатацію обладнання та 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].

Дещо інше трактування надають Г. Партин і А. Загородній: "виробничі непрямі витрати – витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до собівартості конкретної продукції (виробів) економічно доцільним шляхом" [3, с. 49], а невиробничі непрямі витрати – це "витрати, які не пов'язані з процесом виробництва і які не можуть бути віднесені до певних об'єктів обліку економічно доцільним шляхом" [3, с. 50].

На думку К. Друрі, виробничі непрямі витрати "включають всі витрати на допоміжну працю та допоміжні матеріали плюс непрямі виробничі витрати, прикладами яких у компанії, що випускає різноманітні види продукції, є оренда приміщення чи амортизаційні відрахування за обладнання" [7, с. 28]. Невиробничі непрямі витрати слід "розглядати як витрати звітного періоду ... та розподіляти невиробничі непрямі витрати за окремими видами продукції непотрібно" [7, с. 72].

У практичній діяльності промислові підприємства до виробничих непрямих витрат відносять загальновиробничі витрати, а до невиробничих непрямих витрат – адміністративні витрати та витрати на збут. Якщо розглядати непрямі витрати у контексті операційного циклу діяльності підприємства, то, на думку автора статті, витрати іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності не включаються до невиробничих і виробничих непрямих витрат, адже серед стадій, що входять до операційного циклу діяльності підприємства, не можна виділити витрати іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, які визнаються витратами на дотримання певних принципів бухгалтерського обліку і не мають прямого відношення до процесу виробництва продукту та його реалізації.

За відношенням до господарського процесу доречно розглянути розподіл непрямих витрат на основні (технологічні) та накладні (організаційні). У вітчизняній науці і практиці багато десятиліть використовувався критерій технологічної залежності при розподілі витрат на основні та накладні. У зв'язку з цим, накладними витратами вважались витрати, не пов'язані з технологічним процесом виробництва продукту, а основними витратами – безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва готового продукту.

На думку К. Юрченко, невиробничі накладні витрати – "це всі інші витрати, які не беруть участі у створенні продукту, але є необхідними і ніби накладаються на технологічний процес понад технологічні витрати" [8, с. 59]. Автор розглядає термін "накладні витрати" як витрати, що не належать до технологічного процесу виробництва, а до накладних витрат відносить тільки ті витрати, які накладаються на виробничий процес, а саме: адміністративні витрати та витрати на збут.

Накладні витрати Ф. Бутинець трактує як "витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а які утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва" [9, с.152].

В. Палій розглядає накладні витрати як "витрати, які не складають безпосередньо субстанцію продукту та які важко віднести на конкретний вид продукту, але вони необхідні для його виробництва" [10, с.125].

Визначає накладні витрати В. Кміть як "витрати на управління та обслуговування виробництва і збуту продукції, які впливають на фінансовий результат підприємства" [11, с. 51].

На думку Г. Партина й А. Загороднього, накладні витрати – це "сукупність непрямих витрат, які не можуть бути віднесені до певних видів продукції економічно доцільним шляхом" [3, с. 49].

Накладні витрати А. Поршнев, А. Кібанов, В. Гунін трактують як "витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням підприємством, з процесом реалізації продукції (для виробничого підприємства), а також податки, збори і відрахування, віднесені на собівартість продукції та послуг" [12, с. 551].

Під накладними витратами О. Волкова розуміє "ті витрати, суму яких неможливо віднести до конкретного об'єкта обліку та їх розподіляють між декількома об'єктами (одиницями продукції, групами клієнтів, торговими залами – залежно від того, що є об'єктом обліку витрат)" [13, с. 91].

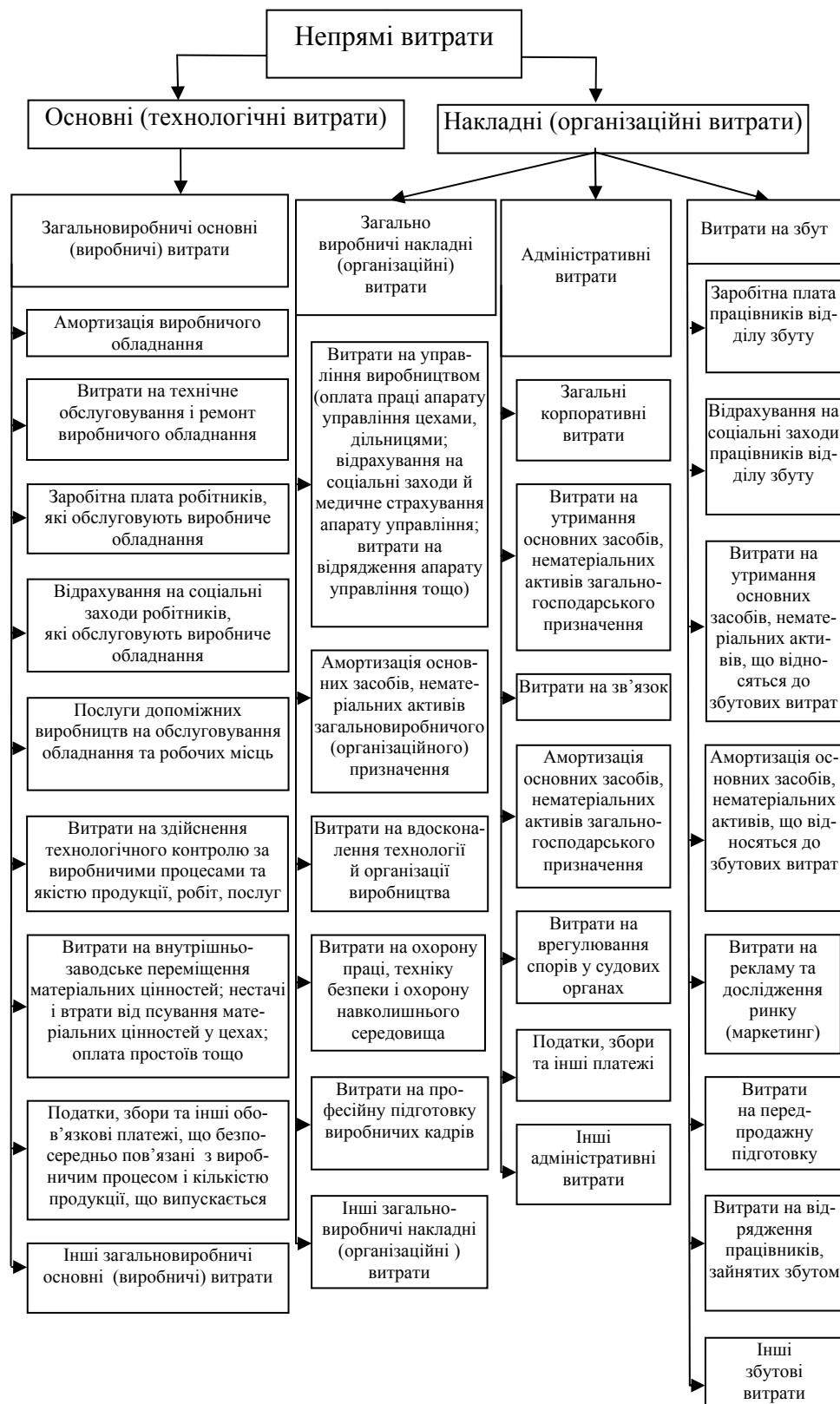
До визначення непрямих витрат Т. Карпова підходить так: "накладні витрати – це витрати на обслуговування, управління виробництвом та підприємством: загальновиробничі та загальногосподарські витрати, які обумовлені підготовкою, організацією, обслуговуванням та управлінням" [14, с. 100].

В. Керімов зазначає, що "накладні витрати створюються в зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції та управління. Вони складаються з управлінських і комерційних витрат" [15, с. 63].

"Інколи замість терміна "непрямі витрати", зауважує К. Друрі, застосовується інший – накладні витрати" [7, с. 50]. Термін "непрямі витрати" набагато ширший, ніж "накладні витрати", оскільки непрямі витрати можуть включати в себе основні та накладні витрати. Класифікацію непрямих витрат на основні та накладні можна розглядати як за відношенням до технологічного процесу виробництва продукту (традиційний підхід), так і до його реалізації зважаючи на сутність етапів операційного циклу діяльності підприємства. Наприклад, витрати на реалізацію (збут) на торговельних підприємствах є основними, лише адміністративні витрати є накладними. На виробничих підприємствах, традиційно до основних витрат відносять виробничі витрати. Однак сьогодні, в умовах потужної конкуренції на ринках певних товарів, робіт, послуг, витрати на виробництво продукту можуть бути менші і не такі важливі, як витрати на збут, адже недостатньо виробити продукт, необхідно його ще й реалізувати, причому з максимальною вигодою для підприємства.

Таким чином, можна констатувати, що поділ непрямих витрат на основні та накладні залежить від того, що підприємство визначило більш пріоритетним, а також від організаційно-технологічних особливостей виробництва чи реалізації певного продукту, і, відповідно, побудови обліку виробництва й реалізації, тобто визначення центрів витрат. Отже, непрямі витрати можуть бути основними і накладними.

На підприємствах приладобудування до основних (технологічних) непрямих витрат належатиме частина загальновиробничих витрат, що пов'язана безпосередньо з виробництвом продукту. Наприклад, амортизація виробничого обладнання, витрати на технічне обслуговування та ремонт устаткування, енергетичні витрати на роботу обладнання, вартість послуг допоміжних виробництв із обслуговування обладнання та робочих місць, заробітна плата і відрахування на соціальне забезпечення робітників тощо. До накладних (організаційних) непрямих витрат будуть віднесені загальновиробничі витрати на управління виробництвом (витрати пов'язані з організацією виробництва, утримання виробничого управлінського апарату, амортизація споруд, будинків, витрати на забезпечення безпечних умов роботи, витрати на професійну підготовку виробничих кадрів тощо), адміністративні витрати та витрати на збут. Приблизний склад основних і накладних витрат на виробничих підприємствах наведено на *рисунку*.



Отже, поділ непрямих витрат на основні та накладні впливає з їх відношення до господарського процесу: основні непрямі витрати пов'язані, а накладні не пов'язані з технологічним процесом.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати поділяються відповідно до обсягу виробництва на постійні та змінні. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягів виробництва. Наприклад, такими можуть бути витрати з оренди приміщення цеху, дільниці, в яких виготовляються різноманітні номенклатурні вироби (виконуються роботи, надаються послуги). До змінних витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу. Наприклад, заробітна плата працівників, які обслуговують обладнання та устаткування визначається залежно від виробітку ними машино-годин, тобто чим більше обладнання, устаткування буде працювати, тим більше буде залучатися обслуговуючих працівників, для його ремонту, налагодження тощо.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), а саме у п. 12 МСБО 2 "Запаси", постійні виробничі накладні витрати визначено як "непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягу виробництва, до них відносять витрати на непрямі матеріали та непрямі витрати на оплату праці" [9].

Потрібно зауважити, що П(С)БО 16 "Витрати" регламентує поділ тільки загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а адміністративні витрати та витрати на збут відповідно до цього стандарту не поділяються на змінні та постійні, оскільки в П(С)БО розглядається поділ на змінні та постійні тільки за відношенням до обсягів діяльності, а точніше до обсягу виробництва.

В економічній літературі та в нормативно-правових документах, зокрема у П(С)БО та МСБО, поняття "обсяг діяльності" не розкрито. У контексті операційного циклу підприємства обсягом діяльності може бути обсяг виробництва продукції, обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), обсяг постачання сировини та матеріалів (напівфабрикатів, товарів, послуг), обсяг зберігання продукції (товарів, сировини та матеріалів, напівфабрикатів) тощо. Звідси впливає, що до витрат на збут, можна також застосувати поділ витрат на змінні та постійні

збутові витрати за відношенням до обсягу реалізованої продукції. Наприклад, постійними збутовими витратами за відношенням до обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) може бути заробітна плата працівника відділу збуту, що нараховується у вигляді посадового окладу, і не залежить від обсягів реалізації, а до змінних витрат можна віднести заробітну плату цього ж працівника, що нараховується у вигляді відсотків від обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або ж постійними збутовими витратами за відношенням до обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) можуть бути витрати на амортизацію вантажного автомобіля, який доставляє продукцію (товари) до покупців (замовників), а витрати на паливно-мастильні матеріали цього ж вантажного автомобіля будуть змінними витратами на збут.

Адміністративні витрати не можна поділити на постійні та змінні за обсягом діяльності, тому вони однозначно будуть постійними, бо їх не можна ідентифікувати як змінні до якогось конкретного етапу операційного циклу.

Відповідно до п. 21 П(С)БО 16 "Витрати" витрати операційної діяльності класифікуються за економічними елементами, а саме: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Отже, до непрямих витрат можна теж застосувати такий поділ витрат, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати. Зазначені елементи операційних витрат, до яких можуть входити загальновиробничі витрати, адміністративні витрати і витрати на збут, є загальноприйнятими в міжнародній практиці, вони передбачені в п. 21 П(С)БО 16 "Витрати". Класифікація витрат, у тому числі непрямих, за економічними елементами є обов'язковим етапом складання "Звіту про фінансові результати" як для великих і середніх підприємств, так і для малих.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" підприємство самостійно обирає склад і перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Через це склад і перелік статей калькуляції може суттєво відрізнятись на підприємствах, які належать до однієї галузі. Наприклад, на підприємствах приладобудування склад і перелік статей калькулювання може не співпадати внаслідок їх організаційно-технологічних особливостей виробництва продукції приладобудування, що впливають на побудову обліку, у зв'язку з цим виникає відмінність у складі та переліку статей калькуляції.

За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат непрямі витрати можна поділити на витрати на продукт (виробнича собівартість) і витрати періоду (періодичні витрати). До

непрямих витрат на продукт відносяться загальновиробничі витрати, а до витрат періоду – адміністративні витрати та витрати на збут.

За функцією управління непрямі витрати можна розподілити на виробничі (загальновиробничі), комерційні (витрати на збут), адміністративні (витрати на управління).

Відповідно до планування витрат за бюджетом (кошторисом) непрямі витрати можна поділити на заплановані та незаплановані. Ця класифікація витрат дасть можливість урахувувати витрати для прийняття управлінських рішень стосовно планових і фактичних кошторисів витрат.

Доцільно виділити такі класифікаційні ознаки непрямих витрат як контрольовані та неконтрольовані. Це дозволить приймати рішення, щодо доцільності побудови обліку непрямих витрат, завдяки чому, можна буде побачити чи контролюють працівники управлінського персоналу (відділу контролінгу) величину витрат підприємства чи ні.

За можливістю впливу на їх величину непрямі витрати слід також поділяти на регульовані та нерегульовані. Це дасть можливість віднайти більш ефективні шляхи для оптимізації непрямих витрат за допомогою впливу на ці витрати, що дозволить ефективно ними управляти.

Непрямі витрати поділяють на доцільні та недоцільні. Зосередження непрямих витрат за такими ознаками дає змогу виявляти резерви для зменшення непрямих витрат, від яких немає економічного ефекту. Наприклад, доцільними витратами можуть бути непрямі витрати, що становлять вартість переоснащення цехового приміщення, що дозволить збільшити обсяг виробництва продукції та зменшити загальновиробничі витрати за рахунок використання більш сучасного обладнання, яке потребує меншого обслуговування, отже, і менших витрат.

За відношенням до звітного періоду, непрямі витрати слід поділяти на вичерпані та невичерпані, що дасть можливість підприємству правильно визначити фінансовий результат (прибуток або збиток) у звітному періоді. Наприклад, витрати на купівлю пожежної сигналізації складального цеху доцільно вважати не витратами звітного періоду, оскільки мав місце лише обмін активів, тобто один вид активу (грошові кошти) обміняли на інший вид активу (пожежну сигналізацію). Отже, витрачені грошові ресурси на придбання пожежної сигналізації – це невичерпані (ще не спожиті) витрати, які принесуть користь у майбутньому. Якщо пожежна сигналізація використовується в цеху, то витрати на її утримання (технічне обслуговування, ремонт тощо) – це вичерпані (спожиті) витрати.

За місцем виникнення непрямі витрати поділяються відповідно до підрозділів підприємства (витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб тощо). Наприклад, витрати цеху (дільниці)



становлять непрямі витрати, які безпосередньо виникають у цьому цеху (дільниці) та вартість яких не може бути прямо віднесена до об'єкта обліку витрат. Прикладом можуть бути витрати на обслуговування обладнання, амортизація устаткування, заробітна плата начальника цеху (дільниці), де випускається декілька видів готової продукції. Витратами функціональних служб, наприклад, можуть бути витрати відділу маркетингу, який займається вивченням ринку збуту продукції, відділу збуту, бухгалтерії, планово-економічного відділу тощо.

*Залежно від видів продукції, що випускає підприємство*, непрямі витрати можуть бути згруповані так: витрати на виробі, витрати на групи виробів, витрати на замовлення залежно від того, як на підприємстві було організовано облік непрямих витрат, а саме, які центри витрат було визначено. Наприклад, якщо підприємство виготовляє декілька видів продукції, то доцільно буде згрупувати непрямі витрати на групи виробів або на окремі замовлення за відповідними центрами витрат будуть групи виробів, або ж окремі виробничі замовлення.

*Відповідно до облікового періоду* непрямі витрати слід також поділяти на поточні, минулі та майбутні.

*За періодичністю виникнення* непрямі витрати можуть бути повсякденні та одноразові. До повсякденних витрат слід відносити всі непрямі витрати, які підприємство несе щодня і має змогу планувати (витрати на амортизацію, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, обов'язкові платежі, паливно-мастильні матеріали, податки, збори та ін.). До одноразових відносяться витрати, які виникають неперіодично, і мають разовий характер. Наприклад, це витрати на відрядження, разові виплати щодо сертифікації виробництва, втрати від браку тощо.

*Доцільно врахувати групування непрямих витрат на релевантні та нерелевантні.* Релевантними витратами є витрати, сума яких змінюється залежно від прийнятого управлінського рішення. Нерелевантні витрати – це сума витрат, які не залежать від прийнятого управлінського рішення. Наприклад, при прийнятті рішення щодо придбання чи оренди приміщень складу готової продукції – витрати на його придбання або орендна плата за приміщення складу є релевантними непрямыми витратами.

*За відношенням непрямих витрат до продукту* доцільно класифікувати їх на загальні та індивідуальні. Індивідуальні непрямі витрати – це ті витрати, які пов'язані з конкретним видом продукції або групою виробів, а загальні – це ті, які неможливо віднести до конкретного виду продукції або групи виробів. Наприклад, витрати на ремонт вантажного автомобіля, що здійснює доставку продукції покупцям, будуть загальними за відношенням до об'єктів витрат і можуть обліковуватись на спеціальному субрахунку. На відміну від

цих витрат, витрати з пакування у спеціальну тару партії готового продукту будуть індивідуальними для цієї партії продукту, що реалізується.

Таким чином, доцільно визначити *класифікаційні ознаки непрямих витрат*.

Ознаки	Класифікаційні групування
За відношенням до процесу виробництва	Виробничі та невиробничі
За відношенням до обсягу виробництва	Постійні та змінні
За функцією управління	Виробничі (загальновиробничі), комерційні (на збут), адміністративні
За відношенням до господарського процесу	Основні та накладні
За відношенням до продукту	Загальні та індивідуальні
За статтями калькуляції	Самостійно встановлюється підприємством
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати
За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат	Витрати на продукт (виробничі витрати), витрати періоду (періодичні витрати)
За відношенням до функцій контролю	Контрольовані та неконтрольовані
За можливістю впливу керівництва на їх величину	Регульовані та нерегульовані
За доцільністю	Доцільні та недоцільні
За відношенням до звітного періоду	Вичерпані та невичерпані
За місцем виникнення	Підрозділи підприємства (витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб)
За відношенням до облікового періоду	Поточні, минулі, майбутні
За періодичністю виникнення	Повсякденні та одноразові
За об'єктом формування	Сукупні (загальні), на одиницю продукції
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробу, витрати на групи виробів, витрати на замовлення
За календарним періодом	Поточні та одноразові
За охопленням нормування	Нормовані та ненормовані
За охопленням бюджетом (кошторисом)	Плановані та неплановані
За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні та нерелевантні

Визначення класифікаційних ознак і розподіл непрямих витрат сприятиме більш обґрунтованому прийняттю управлінських рішень щодо їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності промислових підприємств, зокрема підприємств приладобудування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік : підручник / Сергій Федорович Голов. — 4-те вид. — К. : Лібра, 2008. — 704 с.
2. *Добикіна Е. К.* Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. — К. : Вид. дім "Слово", 2005. — 272 с.
3. *Партин Г. О.* Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. — 2-ге вид., випр. і доп. — К. : Знання, 2007. — 303 с.
4. *Соколов А. Ю.* Управленческий учет накладных расходов / Андрей Юрьевич Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 448 с.
5. *Кузьмина М. С.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учеб. пособие / Марина Степановна Кузьмина. — М. : Финансы и статистика, 2008. — 208 с.
6. *Палий В. Ф.* Организация управленческого учета / Виталий Федорович Палий. — М. : Буратор Пресс, 2003. — 224 с.
7. *Друри К.* Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студ. вузов / Колин Друри ; пер. с англ. [В. Н. Єгорова]. — 6-е изд. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 1423 с.
8. *Юрченко К. Г.* Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Г. Юрченко // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 39. — С. 59–63.
9. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Франц Францович Бутинець та ін. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП "Рута", 2005. — 480 с.
10. *Палий В. Ф.* Управленческий учет / под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
11. *Кміть В. М.* Системний підхід до управління накладними витратами підприємств / В. М. Кміть // Фінанси України. — 2002. — № 7. — С. 51–57.
12. *Поршнев А. Г.* Управление организацией : энцикл. слов. / А. Г. Поршнев, А. Я. Кибанов, В. Н. Гунин. — М. : ИНФРА-М, 2001. — 822 с.
13. *Волкова О. Н.* Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / Ольга Николаевна Волкова. — М. : Финансы и статистика, 2005. — 272 с.
14. *Карпова Т. П.* Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. — М. : ЮНИТИ, 2001. — 360 с.
15. *Керимов В. Э.* Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. — 3-е изд., изм. и доп. — М. : Изд.-торг. корпорация "Дашков и К", 2004. — 460 с.
16. *Голов С. Ф.* Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. ред. Сергія Федоровича Голова. — К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.