

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ
НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ПІДПРИЄМСТВАINTERPRETATION OF INDIRECT COSTS
AND THEIR IMPACT ON FINANCIAL RESULTS

У даному дослідженні проаналізовано бачення індивідуальних підходів вчених щодо визначення наукового терміну «непрямі витрати» та представлено детальний склад непрямих витрат для сільськогосподарських підприємств. Розглянуто основні цілі та етапи розподілу непрямих витрат. Також виділено основні причини, методи розподілу цих витрат та обґрунтовано необхідність визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Розкрито важливість правильного розподілу та віднесення непрямих витрат на фінансовий результат.

Ключові слова: витрати, непрямі витрати, розподіл непрямих витрат, база розподілу, собівартість продукції, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові результати.

В данном исследовании проанализировано видение индивидуальных подходов ученых по определению научного термина «косвенные затраты» и представлен подробный состав косвенных расходов для сельскохозяйственных предприятий. Рассмотрены основные цели и этапы распределения косвенных расходов. Также выделены основные причины, методы распределения этих расходов и

обоснована необходимость определения себестоимости сельскохозяйственной продукции. Раскрыто важность правильного распределения и отнесения косвенных расходов на финансовый результат.

Ключевые слова: затраты, косвенные затраты, распределения косвенных затрат, база распределения, себестоимость продукции, общепроизводственные расходы, административные расходы, расходы на сбыт, финансовые результаты.

In this study analyzes the vision of individual approaches of scientists to determine the scientific term «indirect costs» and presented a detailed structure of indirect costs for agricultural enterprises. The main purpose and stages allocation of indirect costs. Also highlights the main causes, methods of distribution costs and grounds the necessity determining the cost of agricultural products. Reveals the importance of correct allocation and assignment of indirect costs on the financial result.

Key words: costs, indirect costs, allocation of indirect costs, base of cost distribution, cost price production, overhead costs, administrative expenses, selling costs, financial results.

УДК 657:633

Томчук О.Ф.

к.е.н., доцент кафедри аналізу та статистики

Вінницький національний аграрний університет

Чорната Т.П.

студентка

Вінницький національний аграрний університет

Постановка проблеми. Витрати сільськогосподарського підприємства завжди відігравали велику роль у формуванні прибутку та мали вплив на фінансові результати. Для того, щоб отримати значний ефект і уникнути зайвих економічних витрат, необхідно правильно розподіляти та списувати непрямі витрати. Виходячи із цього, на сільськогосподарських підприємствах має бути приділено більше уваги непрямим витратам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато науковців присвятили свої праці непрямим витратам, серед них такі, як: Н.С. Андрющенко, П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Борович, М.А. Вахрушина, В.М. Дубровський, Я.П., Друрі К., Івахненко В.М., Іщенко, К. Карпова, Г.Г. Кірейцев, А.А. Костякова, В.С., Мосаковський В., Огійчук М.Ф., Палій В., Н.М. Ткаченко, Л.К. Сук, А.В. Череп, В.П. Ярмоленко та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У наукових працях недостатньо уваги приділяється дослідженню методики розподілу непрямих витрат, обґрунтуванню необхідності визначення собівартості продукції, а також розширенню складу непрямих витрат сільськогосподарських підприємств, що обмежує практиків приймати правильні управлінські рішення, які в свою чергу впливають на фінансові результати діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати є невід'ємною частиною діяльності будь

якого суб'єкта господарювання. Вони свідчать про здійснення процесу діяльності задля отримання запланованого прибутку.

Аналіз нормативно-правових документів і різних науково-економічних публікацій свідчить про наявність різних підходів до визначення економічної сутності витрат.

Згідно з П(С)БО 16 під витратами розуміється зменшення економічних вигід внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [7].

Індивідуальні підходи вчених-економістів до визначення терміну «непрямі витрати» нами були наведені у таблиці 1.

Проаналізувавши трактування науковців, ми можемо констатувати, що непрямі витрати, виникають у процесі діяльності і є важливим елементом в економічному механізмі сільськогосподарського підприємства. Величина непрямих витрат дає змогу побачити наскільки правильно та ефективно організовано виробничий процес на сільськогосподарському підприємстві.

Правильно обрана база розподілу непрямих витрат об'єктивно відображає суму витрат, яка розподіляється між окремими видами сільськогосподарської продукції.

Розподіл непрямих витрат складається з таких основних етапів:

1) збирання і відображення накладних витрат на рахунках бухгалтерського обліку за статтями;

2) виділення центрів витрат і розподіл відповідальності за величину витрат між конкретно зазначеними особами;

3) розподіл накладних витрат за центрами затрат;

4) розподіл витрат допоміжних цехів (центрів обслуговування) між виробничими центрами витрат;

5) вибір бази розподілу та віднесення витрат виробничих центрів на види продукції [2, с. 448].

На будь-якому підприємстві потрібно обов'язково дотримуватись всіх вищезазначених етапів розподілу непрямих витрат, адже від цього залежить собівартість сільськогосподарської продукції та величина отриманого прибутку.

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 загально-виробничі витрати, а до витрат періоду – адміністративні витрати та витрати на збут [1, с. 112-113].

Загально-виробничі витрати є непрямими витратами, а тому під час виникнення вони не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку. Загально-виробничі витрати здебільшого пов'язані з виробництвом декількох видів продукції, а тому вони повинні бути враховані при обчисленні собівартості кожного виду продукції.

У сільськогосподарських господарствах загально-виробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв передбачено розподіляти між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за

винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів. Підприємство має змогу самостійно обрати будь-яку базу для розподілу непрямих витрат.

У сільському господарстві розподіл загально-виробничих витрат доцільно здійснювати в рослинництві та тваринництві один раз на рік, а в допоміжних і промислових виробництвах – кожного місяця.

Це пояснюється тим, що рослинництво має сезонний характер виробництва, а витрати і вихід продукції не співпадають у часі. Тобто, загально-виробничі витрати по рослинництву здійснюються у січні, лютому, березні, а виходу продукції в ці місяці немає. Вихід продукції розтягується в часі: бо є культури, з яких отримується урожай в травні, а з інших – у вересні. Це не відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [8, с. 92].

Відповідно до НП(С)БО, адміністративні витрати та витрати на збут належать до витрат періоду, саме тому, вони не можуть брати участі в калькулюванні собівартості продукції і, як наслідок, у формуванні виробничої собівартості адміністративні витрати і витрати на збут участі не беруть [6].

Детальний склад непрямих витрат сільськогосподарського підприємства на основі класифікації наведено на рис. 1.

Нами визначено те, що одним із найважливіших показників діяльності сільськогосподарського підприємства є непрямі витрати. Проте, єдиної методики розподілу цих витрат немає, а

Таблиця 1

Трактування терміну «непрямі витрати» в економічній літературі

Автор	Трактування терміну
П.Й. Атамас	Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом (наприклад, амортизація будівлі цеху, в якому виробляються різні види продукції).
Ф.Ф. Бутинець	Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом.
М.А. Вахрушина	Непрямі витрати неможливо віднести на будь-який виріб. Вони розподіляються між окремими виробами згідно вибраного на підприємстві методу.
О.Н Волкова	Непрямі витрати – це сукупність витрат, які неможливо віднести на один конкретний виріб чи вид виробу (в залежності від того, що є об'єктом калькулювання), і їх тим чи іншим способом розподіляють між виробами згідно використовуваної методики.
Н. В. Гришко	Непрямі витрати – не можуть безпосередньо доведені до кожної цільової витрати, тому що мають відношення одночасно до декількох напрямів використання. У зв'язку з чим, непрямі витрати відносяться до цільових за допомогою розподілу понесених витрат певного типу
В.М. Дубровський	Непрямі витрати – це, ті витрати, які не можуть бути прямо віднесені на конкретний вид продукції.
Н. М. Ткаченко	Непрямі витрати – пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені; непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів.

застосування різноманітних методик призводить до отримання різних рівнів собівартості одиниці продукції, а тому некоректне застосування окремих методик може призвести до прийняття помилкових та хибних рішень.

Собівартість продукції – це всі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції.

Для визначення собівартості сільськогосподарської продукції можна виділити витрати, які формують собівартість продукції та витрати періоду (табл. 2).

У сфері виробництва до таких витрат належать всі витрати, які пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, що формують її собівартість.

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості продукції і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійсненні.

У підприємствах, які займаються виробництвом, витрати відносяться на собівартість продукції, називаються виробничими витратами, а витрати періоду – витратами діяльності.

Собівартість продукції та витрати періоду

Виробничі витрати та виробнича собівартість			
Прямі матеріали	Пряма заробітна плата	Інші прямі витрати	Загально-виробничі витрати
Витрати періоду			
Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати	

На нашу думку, непрямі витрати можуть бути пов'язані із виробництвом продукції (робіт, послуг), збутовою, іншою звичайною діяльністю, та мають відобразитися у складі собівартості продукції, а також частина з них підлягає віднесенню на фінансові результати діяльності. Якщо розцінювати їх виключно через віднесення до різних видів собівартості (повної, виробничої), то можна переконливо говорити про те, що непрямі витрати бувають дійсно непрямыми (входять до виробничої собівартості непрямым шляхом) та умовно непрямыми (відносяться до повної собівартості шляхом розподілу). За таких обставин бачимо, що собівартість

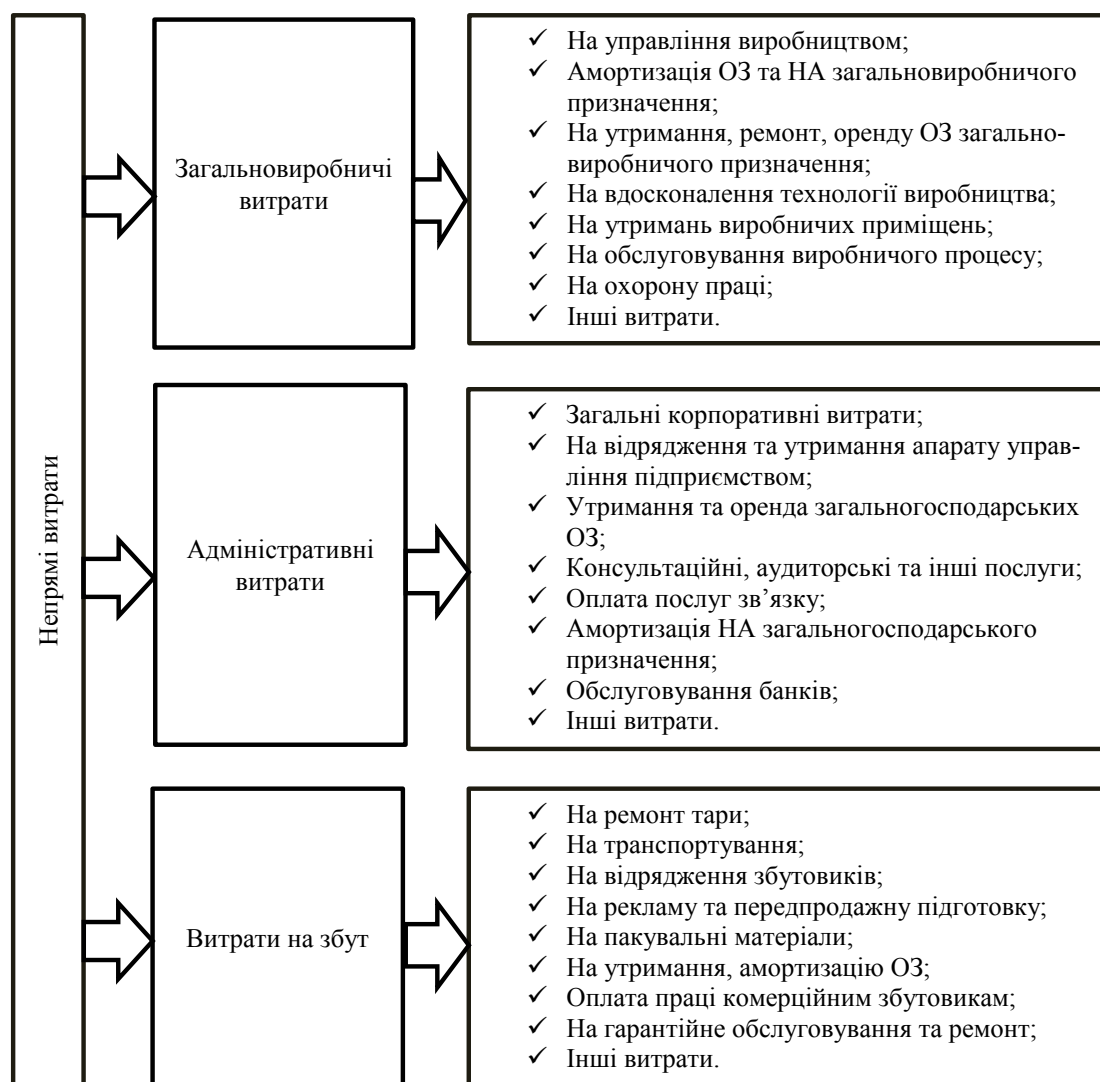


Рис. 1. Класифікація непрямих витрат

залежить від того, для яких цілей її розраховують – формування дійної вартості продукції чи її ціни [6].

Сільськогосподарськими підприємствами широко застосовуються різноманітні методи розподілу непрямих витрат для визначення повної собівартості одиниці продукції. При використанні різних методик і баз розподілу виробництв фінансовий результат підприємства не змінюється, але за різними видами продукції він може відрізнятися, і часто досить суттєво, що знаходить своє вираження у зміні рентабельності продукції. Так при використанні однієї бази розподілу виробництво деякі групи виробів можуть бути збитковим, а при використанні іншої можуть бути рентабельним. Це також стосується і методів розподілу. Недостатня прибутковість або збитковість окремих видів продукції (робіт, послуг) призводять до рішення про виключення їх з виробничої програми.

Згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку [5] можна виділити такі етапи обліку витрат та собівартості сільськогосподарської продукції:

1. Віднесення загальновиробничих (змінних та постійних розподілених), а також прямих матеріальних і трудових витрат із відрахуваннями на собівартість виробництва продукції;

2. Розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною продукцією;

3. Віднесення постійних нерозподілених і наднормативних витрат на собівартість реалізованої продукції;

4. Калькулювання собівартості реалізованої продукції;

5. Віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат діяльності сільськогосподарського підприємства.

При розподілі та віднесенні непрямих витрат на фінансовий результат ми рекомендуємо перевірити:

– правильність розподілу непрямих витрат на підприємстві;

– методику розподілу непрямих витрат підприємства;

– економічну обґрунтованість бази розподілу непрямих витрат підприємства.

Для того, щоб зробити правильний розподіл непрямих витрат, необхідно ретельно обирати ставку розподілу і їх базу розподілу, адже невідповідний розподіл може слугувати поспішним та помилковим прийняттям управлінських рішень.

Питання розподілу непрямих витрат виникло у зв'язку з необхідністю визначення повної собівартості одиниці продукції. Для цього до прямих витрат потрібно додати частину непрямих, наявність яких теж зумовлена процесом діяльності. У будь – якій організації здійснюється розподіл витрат за періодами, об'єктами калькулювання (продукції, послуг), за центрами відповідальності, у комплексних виробництвах між основною і супутньою продукцією, між готовою та незавершеною продукцією. До основних цілей розподілу непрямих витрат можна зарахувати стимулювання виробництва більш прибуткової продукції та ефективного використання наявних на підприємстві ресурсів у вигляді оборотного та основного капіталу. Основні цілі розподілу непрямих затрат детально наведено в таблиці 3.

Під час розподілу непрямих витрат можуть виникати такі проблеми:

– величину непрямих витрат неможливо точно оцінити у процесі виробництва конкретної продукції;

– не всі прямі витрати виникають у процесі виробництва;

– непрямі витрати майже неможливо проконтролювати, оскільки вони є багатоелементними. 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).

Суб'єкт господарювання має змогу самостійно обирати базу та методи розподілу. Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використанні:

– прямі витрати праці в людино-годинах;

Таблиця 3

Цілі розподілу непрямих витрат

№	Основні групи цілей	Основні причини розподілу
1	Оцінка запасів на визначання фінансових результатів	Зовнішніх користувачів зазвичай цікавить повна собівартість, яка крім, прямих витрат, включає частину непрямих, теж зумовлена в процесі діяльності підприємства.
2	Стимулювання результатів діяльності	Результати розподілу непрямих витрат впливають на фінансовий результат окремих видів продукції.
3	Прийняття економічно обґрунтованих рішень	Результати розподілу непрямих витрат позитивно впливають на прийняття рішень щодо збільшення асортименту, купівлю нового обладнання та ефективного використання наявного, а також на розподіл капіталу між видами продукції.
4	Контроль за відшкодуванням усієї сукупності витрат	Віднесення частки непрямих витрат на собівартість продукції змушує керівників ефективніше контролювати витрати з метою їх зменшення та відшкодування в повному обсязі.

- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машинно-години на виготовленні окремих видів сільськогосподарської продукції;
- прямі витрати сировини і матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом сировини і матеріалів [3].

Таким чином, основним критерієм вибору методу розподілу непрямих витрат повинен бути міцний зв'язок об'єкту обліку з величиною витрат. Важливо обрати адекватний конкретним умовам метод розподілу витрат та необхідно своєчасно вносити відповідні корективи в бази розподілу та облікову політику підприємства.

Висновки з проведеного дослідження.

На основі вищезазначеного можна зробити такі висновки, що останніми розробками, які направлені на підвищення ефективності використання непрямих витрат, є перш за все їх розподіл за певними базами розподілу. При вірно обраному методі розподілу непрямих витрат можна досягти високої ефективності управління ресурсами підприємства, виключення при цьому ситуації фінансової нестабільності, а також вірного управління підприємством. Розподіл непрямих витрат є одним із найважливіших процесів на підприємстві, який безпосередньо впливає на формування фінансового результату підприємства, при коректному їх розподілі – до завищення фінансового результату, відповідно при некоректному – до зниження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К., Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку \ К. Безверхий \ \ Вісник КНТЕУ – 4/2009, С. 106 -116.
2. Бутинець Ф.Ф., «Бухгалтерський управлінський облік» \ Ф.Ф. Бутинець \ \ Житомир: ЖІТІ – 2000, С. 448.
3. Войтенко Т., Лепетан І. Методи розподілу непрямих витрат / Т.Войтенко, І. Лепетан // Науковий клуб – 2016 р.
4. Голов С., «Управлінський облік» \ С. Голов \ \ К: Знання – 2007, С. 630.
5. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансо-

вої звітності», затверджене Міністерством фінансів України затверджено Наказ № 73 від 07.02.2013 р. «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1» Загальні вимоги до фінансової звітності».

6. Остапенко Т.М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання / Т.М. Остапенко // Економіка. Управління. Інновації., Випуск № 2 (10), – 2013 р.

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

8. Сук П.Л., Криворот О.Г., Облік загальнови-робничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах \ П.Л Сук, О.Г. Криворот \ \ Облік і фінанси АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. – Київ: Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, 2006. – № 8. – С. 88-92

REFERENCES:

1. Bezverkhyy K., Klyasyfikatsiya nepryamykh vytrat u systemi upravlins'koho obliku \ K. Bezverkhyy \ \ Visnyk KNTEU – 4/2009, S. 106 -116.
2. Butynets' F.F., «Bukhhalters'kyu upravlin- s'kyu oblik» \ F.F Butynets' \ \ Zhytomyr: ZhITI – 2000, S. 448.
3. Voytenko T., Lepetan I. Metody rozpodilu nepryamykh vytrat / T.Voytenko, I. Lepetan // Naukovyy klub – 2016 r.
4. Holov S., «Upravlins'kyu oblik» \ S. Holov \ \ K: Znannya – 2007, S. 630.
5. NP(S)BO 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti», zatverdzhene Ministerstvom finansiv Ukrayiny zatverdzheno Nakaz No 73 vid 07.02.2013 r. «Pro zatverdzhennya Natsional'noho polozhennya (stan- dartu) bukhhalters'koho obliku 1» Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti».
6. Ostapenko T.M. Interpryatsiya pryamykh ta nepryamykh vytrat dlya tsiley kal'kulyuvannya / T.M. Ostapenko // Ekonomika. Upravlinnya. Innovatsiyi., Vypusk No 2 (10), – 2013 r.
7. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31 hrudnya 1999 r. No 318.
8. Suk P.L., Kryvorot O.H., Oblik zahal'novy- robnychikh vytrat ta yikh rozpodil v sil'skohospodar- s'kykh pidpryyemstvakh \ P.L Suk, O.H. Kryvorot \ \ Oblik i finansy APK: Mizhnarodnyy naukovo-vyrobnychyuy zhurnal. – Kyiv: Federatsiya audytoriv, bukhhalteriv i finansystiv APK Ukrayiny, 2006. – No 8. – S. 88-92.