

**РОЗВИТОК НАУКОВИХ ПІДХОДІВ
ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТІ
НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

У статті розкривається актуальність досліджень в галузі оцінки, розподілу та обліку непрямих витрат підприємства, а також визначається роль аналізу попередніх концептуальних підходів до розуміння суті та класифікації останніх у процесі такого дослідження. Висвітлюється еволюція підходів до оцінки та групування непрямих витрат у західній та вітчизняній економічній науці та практиці діяльності підприємств. З'ясовуються закономірності становлення сучасного бачення цих аспектів в українській економіці.

Під непрямими витратами як правило розуміють загальні витрати, які співвідносяться з усією масою продукції, виготовленою у певний період часу. Перші згадки про непрямі витрати як такі зустрічаються, як не дивно, ще у середні віки. Чернець-математик Лука Пачолі у своєму творі «Трактат про рахунки і записи» (XV ст.) характеризує природу тих витрат, які ми нині називаємо непрямими: «Тобі припадає сплачувати носію, вагарю, вантажнику, пакувальнику або перевізнику. Занадто клопітно складати в кожній такій витраті окрему статтю: вони не коштують такої праці, тому що деталі заважають головному. До того ж, робітники виконують різні завдання, а оплату одержують відразу. Отже, неможливо віднести витрати на кожний одиничний товар. Звідси виникає рахунок торгових витрат, куди відносяться усілякі витрати взагалі...» [7].

Таке формулювання є свідченням підвищеної уваги стародавніх мислителів до проблеми непрямих витрат, хоча усе це відбувалось в часи, коли економічна наука як самостійна галузь знань ще не існувала. Проте торгівля та ремісництво існували ще за часів Стародавнього Єгипту та Риму, а отже вже тоді учасникам цих процесів доводилось стикатись із проблематикою віднесення непрямих за характером витрат на окремі товари чи послуги.

При проведенні будь-якого наукового дослідження необхідним є глибинний аналіз усіх попередніх поглядів та підходів до розв'язання чи оцінки досліджуваної наукової проблематики. Це насамперед дозволяє довести доцільність такого дослідження, а також розкрити сучасний стан галузі та існуючі питання, що потребують наукових підходів для їх вирішення.

Актуальність розгляду проблематики непрямих витрат зумовлюється такими моментами, як-то: а) постійне зростання номенклатури товарів та послуг, які випускаються чи надаються підприємствами [що ускладнює процес розподілу непрямих витрат на собівартість окремих товарів]; б) неухильне збільшення кількості груп (статей) витрат, що мають непрямий характер; в) необхідність обліку прямих та непрямих витрат при внутрішньому (управлінському) обліку [з метою забезпечення адекватності у внутрішньому управлінні підприємством]; г) стрімкі темпи інформатизації виробництва, що суттєво збільшують величину непрямих витрат; д) підвищення рівня видатків на менеджмент та обслуговуючі служби, не задіяні безпосередньо у виробництві, тощо.

Як це цілком очевидно, питання оцінки та правильного розподілу непрямих витрат є не лише нагальною проблемою економічної науки, а й важливим важелем функціонування підприємств та організацій, що визначає ефективність їх господарської діяльності.

Основною метою даного дослідження є вивчення історичних закономірностей в плані розуміння суті непрямих витрат, їх оцінки та класифікації. Уточнення еволюції розвитку названих наукових термінів та процесів, будучи вихідним пунктом вдосконалення сучасних підходів до оцінки та достовірного розподілу непрямих витрат, в свою чергу, буде сприяти підвищенню ефективності господарювання підприємств.

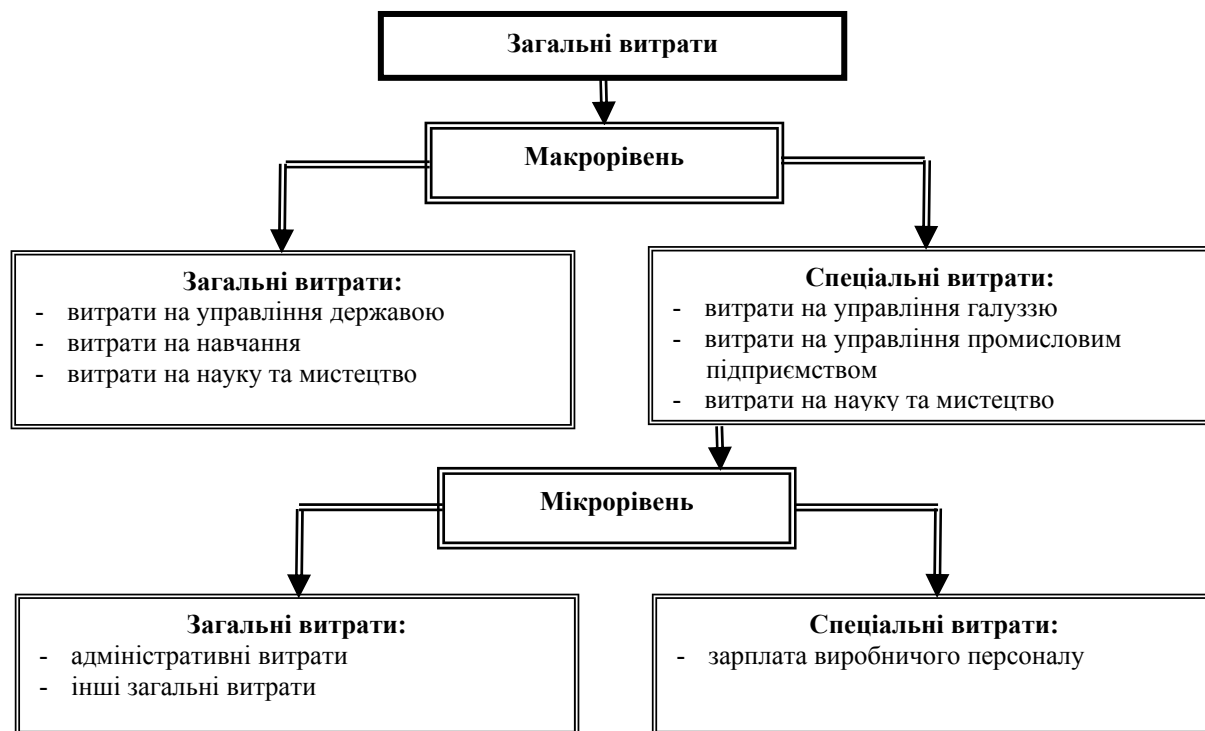
Вивчення еволюції розуміння економічної суті непрямих витрат необхідно вести з моменту, коли вони були виокремлені з-поміж загальної маси витрат. Перше найменування цій групі витрат дав вчений-економіст Курсель-Сенель, визначивши їх через термін «загальні витрати». Дійсно, з таким трактуванням не можна не погодитися: адже це дійсно витрати, які мають загальний характер через свою належність до загального кола товарів чи послуг підприємства. Загальні витрати тут визначено через макро- та мікрорівень, що є відображенням макро- та мікроекономічного регулювання (діаграма 1).

Підставою для такого поділу витрат стало виділення макро- та мікрорівнів в економіці. Такий підхід дає можливість зрозуміти суть витрат загальнодержавних, галузевих та витрат окремого підприємства. Примітним є той факт, що витрати макрорівня – це витрати практично завжди непрямі, оскільки метою їх управління не є розподіл серед певних товарів чи проектів. Вони враховуються в основному для статистичних цілей та для оцінки рівня державних витрат та доходів.

Західна економічна наука кінця XIX ст. характерна різноманітністю та інноваційністю поглядів щодо економічної суті непрямих (загальних) витрат та підходів до їх оцінки та обліку. Проте найбільш цікавим, на наш погляд, є положення Дж. Мана щодо групування витрат за процесами (постачання, виробництво, збут), яке стало початком тенденцій до ідентифікації та обліку витрат за місцями їх виникнення. Варто зазначити,

Діаграма № 1

Концепція макро- та мікрорівнів загальних витрат



що саме такий підхід (в дещо вдосконаленій формі) знайшов широке застосування в економічній науці і практиці західних країн.

Вагомий вклад у формування методологічних підходів до класифікації та групування непрямих витрат було здійснено А. Гамільтоном, який виокремив із середовища непрямих витрат так звані загальноорганізаційні витрати та витрати на робочу силу [4]. Останні згодом були модифіковані у групу адміністративних витрат (діаграма 2).

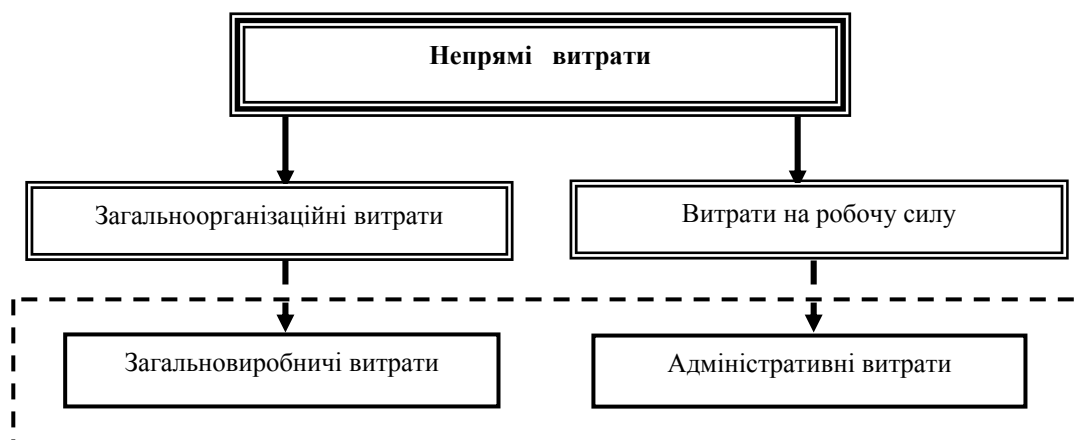
Продовженням цих досліджень на початку ХХ ст. у західній науці стали такі підходи.

Непрямі витрати ототожнюють із накладними витратами* і розподіляють їх на постійні, змінні та загальні (непродуктивні). Такий підхід був підданий широкій критиці насамперед через те, що непрямі витрати не завжди носять накладний (невиробничий) характер. Власне, вони досить часто є виробничими, оскільки у виробничому процесі також є обладнання та персонал, що задіяні у виробництві кількох видів продукції. Крім того, твердження про непродуктивність витрат є економічно

* За допомогою накладних витрат створюються необхідні умови для функціонування виробництва, його організації, управління та обслуговування. Часто (але не завжди) вони носять непрямий характер.

Діаграма № 2

Групування непрямих витрат за А. Гамільтоном



неграмотним, оскільки будь-які витрати, окрім втрат, є необхідними та доцільними. Виникнення будь-яких витрат є об'єктивно необхідним і пов'язане з окремим елементом здійснюваної господарської діяльності підприємства.

М. Сцепезі поділяє непрямі витрати на три групи за відношенням до обсягу виробництва [1]: а) постійні витрати, розмір яких можна попередньо визначити на рік або сезон з подальшим щомісячним розподілом; б) постійні витрати, розмір яких визначається щомісяця; в) змінні витрати. У першу групу тут виділяють витрати, які або попередньо одноразово здійснюються (витрати на підготовку та освоєння виробництва, капітальні витрати), або є чітко прогнозованими наперед. Друга і третя група передбачають поточні витрати.

У США валову суму непрямих витрат визначають за формулою: $НВ = \text{сума всіх витрат} - \text{прямі витрати на оплату праці} - \text{прямі матеріальні витрати}$. Спочатку непрямі витрати групуються за наведеною формулою в одну групу, яка згодом підлягає розподілу. У 20-х роках ХХ ст. із загальної суми непрямих витрат виділяють окрему групу – витрати по утриманню допоміжних виробництв. Це обумовлювалося розширенням окремих монопольних конгломератів, які обростали великою кількістю допоміжних дочірніх компаній, що займалися випуском сировини для виробництва основної продукції або утилізацією відходів основного виробництва. Така спрощена система знайшла застосування також у Західній Європі, де використовувалася до 1950-х років.

Однак, цілком очевидно, що на розвиток методологічних підходів до визначення економічної суті та до класифікації непрямих витрат, які нині мають місце в економічній науці та в практиці діяльності вітчизняних господарських підприємств, більш вагомий вплив мало становлення та

розвиток цих концепцій в російській, радянській, а згодом і в новітній українській економічній науці.

Така еволюція розпочинається в Росії на початку ХХ ст. із наукових поглядів Л. Гомберга щодо двоякості характеру непрямих витрат. Гомберг поділяє непрямі витрати на дві різні за своєю суттю групи: а) збитки підприємства; б) окрема стаття «Експлуатація підприємства» [3]. Вчений, взагалі вважаючи непрямі витрати збитками підприємства, пропонує вираховувати їх із прибутку підприємства. Такий підхід заслуговує на увагу. Однак з ним важко погодитись повністю. Справа в тому, що збитки являють собою фінансовий результат діяльності підприємства. Що ж до витрат, то до них входять: а) об'єктивно необхідні затрати певних ресурсів, що повинні включатись до собівартості продукції чи послуг та відшкодовуватись при реалізації цих товарів; б) затрати, що утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети [5]; в) вартість (витрати) на придбання економічних ресурсів [1]; г) зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [2]; д) грошове вираження величини економічних ресурсів підприємства у застосованій і споживаній формах, необхідних для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети [8].

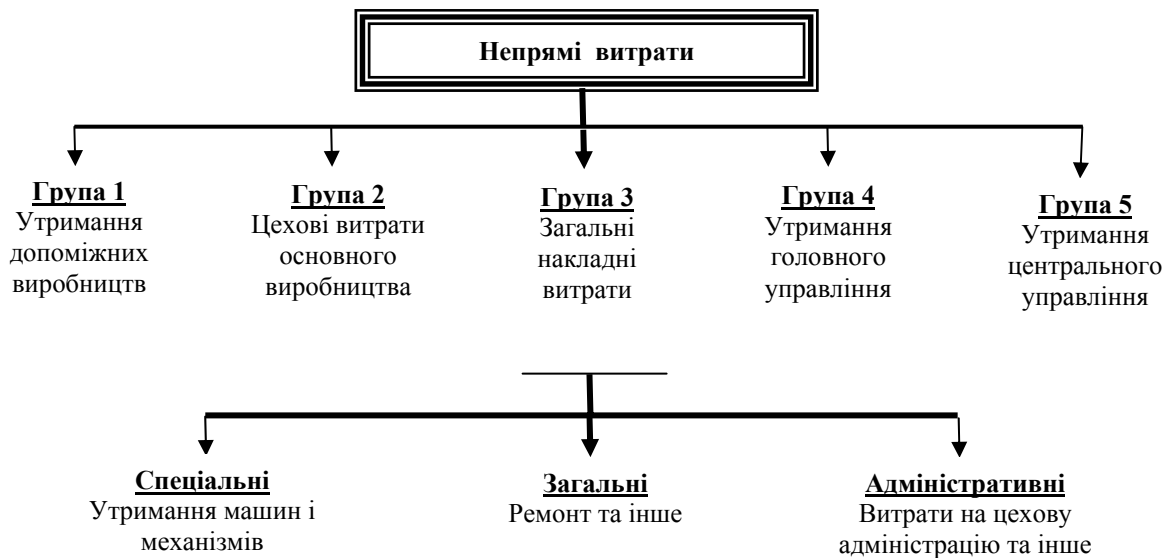
Очевидно, що ототожнення збитків та витрат підприємства немов би наперед визначає неефективність виробництва. А витрати підприємство повинно здійснювати завжди для продовження господарської діяльності.

Нова економічна політика, введена в СРСР на початку 1920-х років, супроводжувалася зростанням асортименту товарів та послуг, а також додаткових груп витрат через підвищення рівня механізації, автоматизації та допоміжних виробництв. В зв'язку з цим активізувалася розробка більш адекватної методики групування непрямих витрат (діаграма 3). В результаті сталося значне просування у наукових підходах до розуміння природи непрямих витрат. Однак в такому розрізі поділу непрямих витрат досить незрозумілими стають бази для їх розподілу. Важко обрати показник прямих витрат, який можна використовувати для обліку витрат за такими групами, як утримання головного чи центрального управління та утримання допоміжних виробництв.

У період остаточного згорання непу та підвищення уваги до військово-промислового комплексу більш укрупнене групування цього типу витрат – у групи, які є максимально наближеними до сучасної типології непрямих витрат. Непрямі витрати тут поділяються на дві основні групи – загальнозаводські та цехові. До першої групи відносяться: а) управлінські витрати; б) обов'язкові відрахування; в) непродуктивні втрати; г) обов'язкові відрахування. У цехові витрати групують: а) витрати на утримання основних засобів; б) витрати на поточний ремонт основних засобів; в) амортизація; г) заробітна плата цехового персоналу; д) транспортні витрати.

Діаграма № 3

Підходи до групування непрямих витрат
в радянській економічній науці 1920-1930-х років



Таким чином, введено розмежування тих витрат, що мають відношення до усього процесу виробництва та витрат, які виникають в окремому цеху та можуть бути більш точно розподілені на ту продукцію або її частини, що безпосередньо виготовляються на цій дільниці або в цеху. Крім того, у 1938 р. відбувається виділення третьої групи непрямих витрат, яка використовується нині та має важливе прикладне значення – витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання. У цій групі сконцентровано значну частину перелічених витрат, а їх економічна однорідність дозволила вибрати найбільш адекватну базу для їх достовірного розподілу. В сучасних наукових працях постійно звертається увага на проблематику розподілу цієї групи витрат та доводяться найбільш ефективні бази для їх обліку – прямі витрати на сировину та матеріали [4].

Оглядаючи шлях розвитку концепцій та методів групування непрямих витрат, слід звернути увагу на досвід, з яким Україна увійшла в епоху своєї незалежності. Усі галузі економічних знань та практичні методології базуються на тих наукових доктринах, що були сформовані за останні 80 років. І цей факт не викликає здивувань, оскільки уся система (і економічна, і соціальна) до цього часу все ще носить відбиток радянської системи. І, безумовно, цю тенденцію неможливо швидко реформувати. Саме тому концепції в галузі управління витратами, які почали діяти в Україні з початку 90-х років ХХ ст., базувалися на основі системи, що була створена в середині ХХ ст. Згідно прийнятих нормативних актів [6], непрямі витрати в більшості галузей промисловості концентрують у

наступних господарських групах: 1) витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання; 2) загальновиробничі витрати; 3) загальногосподарські витрати.

До першої групи відносять: витрати на експлуатацію обладнання; витрати на поточний ремонт обладнання та транспортних засобів; витрати на внутрізаводське переміщення вантажів; знос малоцінних швидкозношуваних предметів; амортизацію обладнання і транспортних засобів.

До другої групи витрат входять: витрати на управління виробництвом; витрати на обслуговування виробництва; оплата службових відряджень; пожежна і сторожова охорона; витрати на обов'язкове страхування.

У третю групу витрат включають витрати, що пов'язані з організацією та управлінням виробництвом по підприємству в цілому. Цю групу витрат ще називають адміністративними витратами.

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні, швидкий розвиток експортно-імпорتنих операцій та націленість на інтеграцію в економіко-правові міжнародні інституції – все це зумовлює необхідність наближення вітчизняних стандартів аналізу, обліку та управління до західних аналогів. В зв'язку з цим в Україні здійснюється певне реформування бухгалтерського обліку шляхом прийняття нових стандартів, згідно яких уся маса непрямих витрат підприємства концентрується в одну групу – загальновиробничі витрати. До них увійшли (П(С)БО 16 «Витрати»): витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт та операційну оренду основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології в організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та обслуговування виробничого процесу.

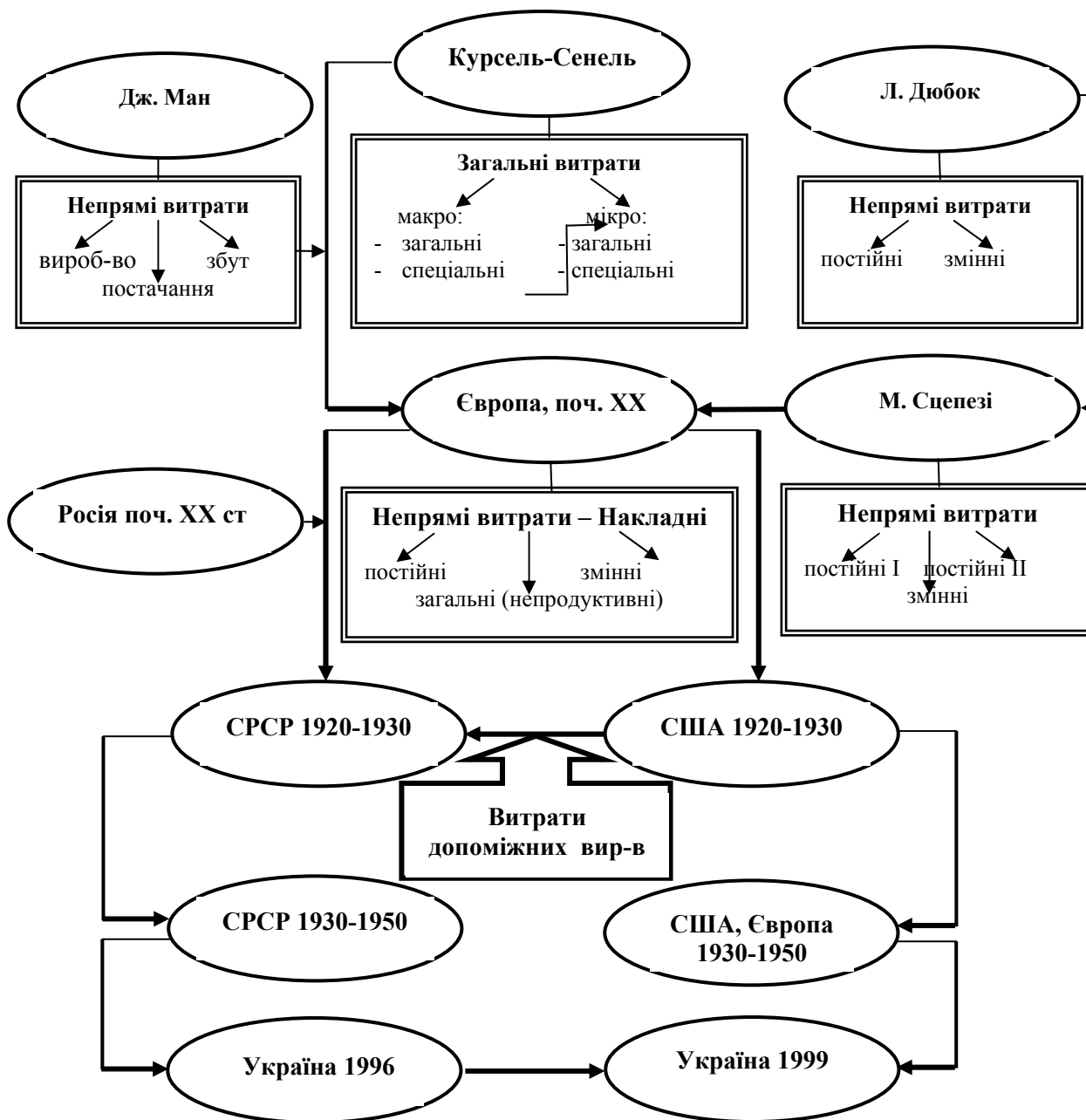
Наведене групування непрямих витрат має вигляд більш спрощений порівняно з описаними вище підходами, що використовувались у радянській практиці. Це стало результатом впливу тих концепцій та методів, які застосовуються в США та Західній Європі. А такий підхід суттєво змінює процес управління витратами, оскільки передбачає наступну (спрощену) систему статей калькуляції:

- | | | |
|---------------------------------|---|-----------------|
| – Прямі матеріальні витрати | } | Прямі витрати |
| – Прямі витрати на оплату праці | | |
| – Інші прямі витрати | | |
| – Загальновиробничі витрати | | Непрямі витрати |

З такого групування витрат підприємств можна зробити наступні висновки. По-перше, така номенклатура статей свідчить про підвищення економічної ролі класифікації усіх витрат за класифікаційною ознакою зв'язку із виготовленням конкретних виробів (поділ на прямі та непрямі). Це означає, що роль уточнення суті та чинників формування й розподілу непрямих витрат нині особливо підвищена. По-друге, вищенаведена схема

Діаграма № 4

Еволюція формування сучасних вітчизняних підходів до визначення змісту та групування непрямих витрат



фактично є тотожною до формули визначення суми непрямих витрат в економіці США початку ХХ ст.:

НВ = сума всіх витрат – прямі витрати на оплату праці – прямі матеріальні витрати.

Таким чином, сучасні концепції щодо суті непрямих витрат, їх класифікації та управління сформувались під впливом як радянських та

пострадянських підходів, так і західних моделей. На діаграмі 4 схематично узагальнено розвиток підходів до визначеної проблематики, що наглядно демонструє роль зарубіжного досвіду у становленні вітчизняних концепцій.

В зв'язку з цим, не важко зрозуміти, що й подальший розвиток бухгалтерських та управлінських підходів до оцінки, групування та розподілу непрямих витрат будуть проходити не без використання досягнень західної економічної науки. Це пов'язане з адаптацією вітчизняної системи господарського обліку до умов та стандартів, що діють на Заході. Євроінтеграційні тенденції в Україні також передбачають уніфікацію внутрішньої системи обліку та управління усіх таких об'єднань. При цьому такі зміни в Україні матимуть не випадковий, а системний характер.

В статье рассматривается актуальность исследований в сфере оценки, распределения и учета непрямых издержек, а также определяется роль анализа предыдущих концептуальных подходов к пониманию сути и классификации последних в процессе такого исследования. Освещается эволюция научных подходов к оценке и распределению непрямых издержек в западной и отечественной экономической науке и практике деятельности предприятий. Выявляются закономерности становления современного видения этих аспектов в украинской экономике.

1. Берзинь И. Э. Экономика фирмы. – М.: ИМПЭ, 1997. – 253 с.
2. Бугай И. В. Особенности определения себестоимости продукции // Экономика: проблемы теории та практики. – 2003. – Вип. 167. – С. 219-225.
3. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности. – М.: Финансы, 1976. – 152 с.
4. Давидов Ю. Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): Дис... канд. екон. наук – 08.06.04. – Кіровоград, 2002. – 203 с. (Кіровоград. держ. техн. ун-т).
5. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. – Вид. 2-е. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.
6. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.1996 № 473 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 11. – Ст. 320. – К.: Вид-во «Україна», 1996. – С. 56.
7. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
8. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11 (41). – С. 85-88.

Одержано 12.01.2007.