

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЇ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Н.П. Скригун

Національний університет харчових технологій

Розглянуто сутність категорії витрат виробництва, наведено підходи щодо трактування цієї категорії, визначено етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства.

Ключові слова: витрати, витрати виробництва, економічні витрати, управління витратами виробництва, виробнича собівартість.

Вступ. Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Необхідність вивчення витрат обумовлена також тим, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності.

Постановка завдання. Проблеми розробки теоретичних основ управління витратами у господарській діяльності підприємств досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Чумаченко, А.Череп, Л.Цимбалюк, О.Орлов, О.Байдик, Ф.Бутинець, К.Вілсон, С.Голов, Дж.Горріган, К.Друрі, Г.Краюхін, К.Ларіонов, С.Ніколаєва, Л.Нападовська, Є.Рясних, Р.Ентоні та ін. Аналіз літературних джерел свідчить, що при всій значимості раніше проведених наукових досліджень, окремі питання управління витратами на сучасних промислових підприємствах вивчені недостатньо, зокрема, немає єдності щодо тлумачення терміну “витрати”.

Основні методологічні підходи щодо визначення витрат містяться у Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 16 „Витрати”, П(С)БО 3

„Звіт про фінансові результати”, у „Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.

Разом з тим поняття „витрати” (та собівартість як сума витрат) залишається, на думку видатного вченого-економіста Р.Ентоні, „самим невизначеним словом в обліку”, оскільки використовується в багатьох різних значеннях [11, с. 311]. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово „cost” одночасно означає: „собівартість”, „вартість”, „витрати”, „затрати”. Якщо в російській мові використовують окремі поняття „издержки” (вхідні витрати), „затраты” (витрати виробництва), „расходы” (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін „витрати”, що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія „витрати” по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах, зокрема, для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів в фінансовому обліку.

Результати. У Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” [2] та інших нормативно-правових актах, які регламентують оподаткування прибутку господарюючих суб’єктів, застосовують термін „валові витрати”. Згідно зі статтею 5 п. 5.1 зазначеного Закону валовими витратами є „сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що купуються (виготовляються) таким платником податку для подальшого використання у власній господарській діяльності”. Принциповими у визначенні валових витрат є кілька моментів. По-перше, до їх складу входять не тільки вже отримані ресурси, а й грошові видатки на придбання ресурсів за правилом „першої події”. Такі витрати класифікують як вхідні [4, с.33]. По-

друге, до валових витрат відносяться не всі витрати, а тільки ті, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, послуг).

На відміну від валових, до витрат згідно з Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” відносяться витрати звітного періоду (спожиті витрати) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, момент визнання витрат не залежить від дати оплати за ресурси [1].

У вітчизняній економічній літературі поряд з терміном “витрати” використовуються і такі, як “видатки”, “платежі”, “затрати”.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

М.Г. Грещак та О.С. Коцюба визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [3, с. 16]. А.В. Череп наголошує, що під витратами варто розуміти “явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під затратами зменшення засобів підприємства або збільшення його боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності” [9, с.128]. О.О. Орлов чітко розмежовує терміни “видатки”, “платежі” та “витрати”. Науковець наголошує, що “коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства” [7, с. 104], а “якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських і інших рахунків підприємства, це називається платежем” [7, с. 104].

Однак доречно зазначити, що не всі витрати виробництва формують виробничу собівартість. Ідеться про те, що при застосуванні нормативного методу обліку витрат прямі витрати включаються у виробничу собівартість лише в сумі нормативної величини, а на суму наднормативних витрат збільшується собівартість реалізованої продукції. Джерелами формування

виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат.

Така багатомірність терміну „витрати” вимагає нових підходів до визначення цієї категорії та значних термінологічних уточнень, на яких наполягають окремі автори. Так, можна підтримати думку Л.Нападовської стосовно того, що для цілей управління виробничою собівартістю, витрачання ресурсів безпосередньо у виробництві доцільно відображати через використання терміну „затрати”, а не „витрати” – для більшої оперативності та точності визначення їх економічного змісту [6, с. 64-65]. Але разом з тим ми вважаємо, що до того часу, поки термін „затрати” не буде законодавчо закріпленим, тобто замість слова „витрати” у чинних нормативно-правових актах буде використовуватись термін „затрати” у певному контексті, широко застосовувати термін „затрати” у науковому обороті та вводити його для характеристики витрат виробництва є передчасним.

На нашу думку, за сучасних умов, більш найбільш ефективним методом наукового дослідження сутності категорії „витрати” та виділення його головних ознак буде використання системного підходу.

Системний підхід дозволяє вивчити категорію „витрати” через їх осмислення як складових елементів інформаційної системи за обраними критеріями через сукупність взаємозв’язаних та взаємозумовлених процесів [5, с. 17].

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітнього періоду, безпосередньо пов’язані з виробництвом, тому для визначення собівартості продукції розрізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції (витрати, пов’язані з її виробництвом), та витрати періоду (витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені). Підприємства, що виробляють продукцію, до

них зараховують витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження, розробка тощо.

Окремо формуються витрати, які не включаються до собівартості продукції (як виробленої, так і реалізованої) – йдеться про адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (які найчастіше є витратами періоду). Це дає змогу управляти їх величиною в процесі їх виникнення та покриття.

Витрати є центральною ланкою в будь-якої інформаційній системі щодо виробничо-господарської діяльності підприємства та, як багатозначна категорія, потребують встановлення конкретних рамок для обмеження її предметної сфери.

Таке розуміння витрат як вираженої у грошовому вимірнику величини ресурсів, використаних для певних цілей отримало назву – концепція витрат (собівартості як суми витрат) [11, с. 311-312]

Концепція (від лат. *conceptio* – “розуміння”) – це узагальнена система поглядів на досліджуваний об’єкт чи явище, уявлення про те, як підходити до сприйняття й вивчення цього об’єкта. Концепція витрат (собівартості) полягає у тому, що слово “витрати” як багатомірне поняття отримує більш точне значення, коли використовується в певному контексті в супроводі додаткових визначень (наприклад, початкові витрати, прямі витрати, непрямі витрати, загальновиробничі витрати, повні витрати тощо).

Відповідно до концепції витрат, виробнича собівартість складається з прямих матеріальних витрат та конверсійних витрат – витрат на виготовлення продукції, які представляють собою суму прямих витрат на робочу силу та загальновиробничих витрат. Конверсійні витрати забезпечують перенесення вартості матеріалів на готовий вироб. По мірі впровадження автоматизованих ситсем виробництва прямі витрати на виробництво стають все більш значимим елементом витрат, ніж прямі на робочу силу. Одночасно, стирається різниця між прямими та непрямими витратами на робочу силу. Через використання технологічних інновацій деякі зарубіжні компанії вже не відділяють у своїй

системі управління витратами прями та непрямі витрати на робочу силу, а відносять все на єдину категорію конверсійних витрат [11, с.315-316].

На нашу думку залежно від етапу руху (перетворення) ресурсів в процесі операційного циклу, поняття „витрати” набуває різного економічного змісту (рис.1).

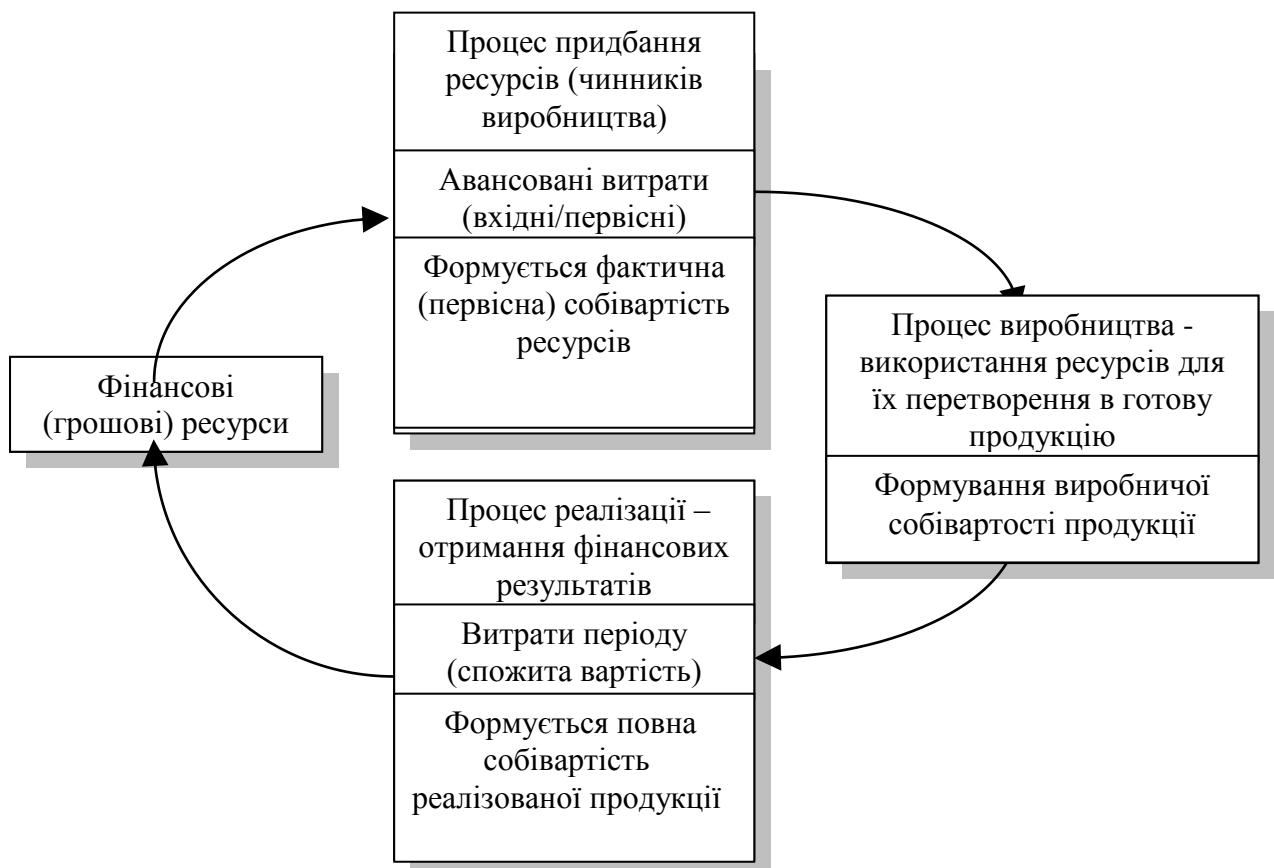


Рис. 1. Етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства

Як видно з впорядкованої автором схеми, операційний цикл, який складається з процесів придбання ресурсів та їх перетворення в готову продукцію з подальшою реалізацією, можна відобразити у вигляді руху авансованих та спожитих витрат (суми витрат) у грошовому вираженні.

На етапі придбання ресурсів відбувається авансування грошових коштів для отримання майбутньої економічної вигоди. При цьому має місце обмін одного виду активу (грошових коштів) на інші види активів (матеріали, обладнання, інструменти тощо). Загальна величина капіталу підприємства не змінюється. Змінюється структура майна (засобів) підприємства. Сума витрат

на придбання ресурсів формує фактичну (первісну) собівартість ресурсів. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку також розподіляють витрати на ті, що включаються до виробничої собівартості або витрат звітного періоду, та ті, що включаються до первісної собівартості ресурсів.

На етапі виробництва до первісних витрат - авансованих в активи грошових коштів, додаються витрати, тобто визнані зобов'язання, понесені в періоді, пов'язаному з виробництвом, наприклад, витрати на заробітну плату виробничих робітників, податки, вартість сторонніх послуг на технологічні цілі. Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат. Вказані витрати формують виробничу собівартість (суму витрат виробництва) [8]. До моменту відвантаження виробнича собівартість вважається не спожитими витратами [4, с.33].

На етапі реалізації виробленої готової продукції витрати, пов'язані з її виробництвом, порівнюються з доходами від її продажу. При цьому виникають витрати звітного періоду, які не відносяться безпосередньо до виробництва, але забезпечують здійснення всього операційного циклу – адміністративні витрати та витрати на збут.

Згідно з П(С)БО 16 витрати поділяються на такі: витрати, що включаються до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг або реалізованих товарів; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; податки на прибуток; надзвичайні витрати.

На основі вищевикладеного нами пропонується класифікація витрат за видами діяльності (табл. 2).

Класифікація витрат за видами діяльності

Вид діяльності	Витрати
Звичайна діяльність	
Операційна діяльність	<i>Основна діяльність</i>
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Адміністративні витрати (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо)
	Витрати на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо)
	<i>Інша діяльність</i>
	Інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо)
Фінансова діяльність	Втрати від участі в капіталі (збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі)
	Фінансові витрати (витрати на проценти за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо)
Інша діяльність	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від неопераційних курсових різниць тощо
Надзвичайна діяльність	
Надзвичайна діяльність	Втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства і не очікується, що вони повторюватимуться періодично

Проведений аналіз показав, що між бухгалтерським та економічним підходом до визначення витрат існує суттєва відмінність. Економісти всі витрати поділяють на бухгалтерські та економічні.

Економічні витрати будь-якого ресурсу, вибраного для виробництва товару, дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Під поняттям витрат в економічному змісті розуміють альтернативні витрати, що визначаються кількістю одного товару, яким необхідно пожертвувати для збільшення виробництва іншого [10, с.30-34]. Дані витрати пов'язані з відмовою від використання певних можливостей і альтернатив для реалізації намічених цілей.

Бухгалтерські витрати відрізняються від економічних тим, що вони не включають вартість послуг факторів виробництва, які є власністю підприємства. Бухгалтерські – це явні (зовнішні) витрати, що визначаються

підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати і т.п.). За нормативним визначенням бухгалтерські витрати виникають одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

На відміну від явних витрат, неявні (внутрішні) витрати визначаються вартістю послуг факторів виробництва, які використовуються в процесі виробництва. Це – ресурси, що є власністю даного підприємства (використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо), або грошові платежі, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів. Так, для власника капіталу до неявних витрат включається прибуток, який він міг би отримати, вклавши свій капітал не в дане, а в будь – яке інше виробництво. Логіка тут така: упущена вигода власника є тотожною додатковим витратам, які, умовно кажучи, „компенсуються втраченим доходом”.

Сукупність альтернативних витрат як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх) називають економічними витратами підприємства.

Таким чином, бухгалтерський підхід заснований на витратах виробництва, економічний – на витратах сприятливих можливостей. Різні підходи до визначення витрат передбачають і різні концепції прибутку. В сучасній економічній науці розрізняють такі види прибутку:

1) бухгалтерський прибуток – це різниця між підсумковою виручкою підприємства та його явними (зовнішніми) витратами. Неявні (внутрішні) витрати при цьому не враховуються;

2) економічний прибуток – це різниця між виручкою та економічними витратами, представленими сумою явних (зовнішніх) і неявних (внутрішніх) витрат, втрачених можливостей. Саме економічний, а не бухгалтерський прибуток слід вважати критерієм успіху підприємства, ефективності використання ним наявних ресурсів. Саме його, на наш погляд, доцільно визначати для подальшої капіталізації (методом дисконтування) з метою оцінки ринкової вартості підприємства;

3) нормальний прибуток – це прибуток, який отримує підприємець, коли економічний прибуток дорівнює нулю.

З точки зору підприємця нормальний прибуток – мінімальний доход, який відшкодовує йому ті втрачені доходи, які підприємець отримав би від альтернативного використання його власних ресурсів. Іншими словами, це той доход, який він міг би отримати у випадку вкладання капіталу в іншу сферу діяльності. Розмір нормального прибутку визначається неявними витратами і є для власника капіталу обов'язковою сумою, яка повинна покриватися ціною. Оскільки нормальний прибуток лише відшкодовує внутрішні (неявні) витрати підприємства, то економісти не вважають його власне прибутком, розглядаючи нормальний прибуток як елемент витрат виробництва. За економічною природою нормальний прибуток являє собою ціну вибору саме даного виду бізнесу [7, с.179].

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене, можна узагальнити: витрати є важливою економічною категорією, яка потребує нових підходів управління ними через значні зміни, що відбуваються останнім часом в технологічній та збутовій діяльності підприємств. Сучасне економічне становище, яке склалося на великих підприємствах, вимагає від управлінців пошуку так званих прихованих резервів. З розвитком ринкових відносин ця тенденція буде поширюватися на всі підприємства, у тому числі дрібні. Високий економічний результат діяльності підприємства значною мірою визначається тим, наскільки ефективно на ньому здійснюватиметься менеджмент витрат, оскільки саме він є дієвим інструментом прозорості і ефективності діяльності підприємства та його структурних підрозділів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Галицькі контракти. – 1999. – №36.

2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1997. – №27.
3. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет.: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
5. Микитюк Л. Деякі аспекти системного підходу до вивчення витрат. // Економіст. – 2006 - № 4.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. Для студ. вищ. навч. зал. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
7. Орлов О.А. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Скарби, 2002.- 336 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” (zareestrovano v Ministerstvi yustitsii Ukraini vid 19 sichnia 2000 roku za 27/4248)
9. Череп А.В. Управління витратами суб’єктів господарювання. Ч.1: Монографія. - Х.: ВД “Инжек”, 2006. – 368 с.
10. Чухліб А.П., Кабушкін Ю.П. Сутність і природа витрат на виробництво// Фінанси України. – 1997. – №9. – С.30–34.
11. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под. ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – Финансы и статистика, 1996. – 560 с.