

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ HISTORICAL ASPECT DETERMINE THE COST AS AN ECONOMIC CATEGORY

В статті розглянуто та проаналізовано поняття «витрати», «витрати виробництва» та «затрати». Розкрито основні відмінності між цими категоріями. Досліджено сутність витрат як економічної категорії у різні часові періоди. Проведено аналіз наукової літератури щодо розкриття проблемних питань на сучасному етапі трансформації знань про витрати. Визначено їх місце в системі управління підприємством.

Ключові слова: витрати, витрати виробництва, витрати підприємства, затрати, витрати операційної діяльності, собівартість реалізованої продукції, витрати періоду.

В статье рассмотрены и проанализированы понятия «издержки», «издержки производства» и «затраты». Раскрыты основные различия между этими категориями. Исследована сущность затрат как экономической категории в разные временные периоды. Проведен анализ научной литературы

по раскрытию проблемных вопросов на современном этапе трансформации знаний о расходах. Определено их место в системе управления предприятием.

Ключевые слова: издержки, издержки производства, расходы предприятия, затраты, расходы операционной деятельности, себестоимость реализованной продукции, расходы периода.

In this article considered and analyses concept of «expenses», «production costs» and «costs». The basic differences between these categories. The essence of the costs as an economic category in different time period. The analysis of scientific literature on disclosure issues at the present stage of transformation of knowledge about the costs. Defined their place is certain in the system of management an enterprise.

Key words: costs, production costs of the company, expenses, operating costs, cost of sales, expenses in the period.

УДК 657

Ксьондз С.М.

к.е.н., доцент кафедри фінансів,
банківської справи та страхування
Хмельницький національний
університет

Постановка проблеми. Витрати традиційно знаходяться в центрі уваги працівників управління промислових підприємств, що пояснюється багатьма причинами, серед яких основними є: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутку за рахунок їх економії; отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів; планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і причин; співставлення доходів і витрат для визначення маржинального доходу; прийняття рішень щодо удосконалення конструкцій, технологій існуючих виробів і визначення ефективності заходів. Ця інформація потрібна для прийняття управлінських рішень, які ґрунтуються на економічній доцільності тих чи інших альтернатив.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемою витрат займаються як сучасні вітчизняні вчені та науковці: Ф. Бутинець, С. Голов, В. Завгородній, Є. Рясних, О. Орлов, В. Палій, М. Пушкар, М. Чумаченко, І. Фаріон та інші, так і зарубіжні: Р. Вандер Віл, К. Друрі, І. Ворст, П. Ревентлоу, Д. Шим, Д. Сігел, Т. Скоун, Г. Фандель, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч. Хорнгрен та інші видатні вчені, котрі дають багато варіантів визначень поняття «витрати».

Метою статті є узагальнення сутності витрат як економічної категорії та визначення їх місця в системі управління підприємством.

Виклад основного матеріалу. Уперше витрати, як економічна категорія, були розглянуті класиками економічної теорії, представниками якої були У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс.

У їх працях зазначалося, що основу ціни становлять затрати праці, живої і уречевленої, на основі яких формується вартість товару.

На думку класиків А. Сміта та Д. Рікардо, «витрати» – це середні загальні суспільні витрати на одиницю продукції, тобто те, чого коштувала окрема одиниця продукції на середньому підприємстві, або середні витрати на усіх підприємствах, що належать певній галузі. Витрати виробництва визначались класиками і як ціна виробництва з врахуванням рентних платежів (суми затрат праці, прибутку та ренти).

У нашій країні тривалий час було загальноприйнятим марксистське трактування витрат виробництва. К. Маркс вважав, що витрати виробництва є сумою затрат на придбання засобів виробництва і робочої сили, тобто змінного і постійного капіталу. Розробляючи цю тезу, К. Маркс розрізняв суспільні витрати виробництва товару, які визначаються затратами праці, та індивідуальні витрати виробництва, які визначаються витратами капіталу товаровиробника, тобто затрати праці – це дійсні затрати виробництва, що утворюють його вартість, а витрати капіталу – це специфічно капіталістичні витрати.

Від специфічно капіталістичних витрат К. Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва (витрати праці), що є вартістю товару. З цього питання К. Маркс писав, що з погляду капіталіста, витрати виробництва складаються тільки з тих грошей, які він авансував, або тільки з тієї частини витрат виробництва товару, які він оплатив [8].

Для капіталістичних витрат виробництва важливо зазначити й те, що змінний капітал як активна частина, на відміну від постійного

(пасивної частини), не переносить свою вартість на новостворений продукт, а створює нову вартість. Таке розмежування витрат виробництва, як витрати праці і витрати капіталу – один із вихідних принципів марксистського аналізу процесу капіталістичного відтворення.

Це твердження заперечується прихильниками концепції трьох факторів виробництва, представниками якої були Ж. Сей і Ф. Бастіа, відповідно до якої у виробництві товарів і формуванні вартості беруть рівноправну участь три фактори виробництва: праця, капітал і земля; кожний із яких виконує певну послугу для здійснення вартості. Тобто: праця створює заробітну плату, капітал – прибуток (процент), земля – ренту [8].

Вагомий внесок у вивчення категорії витрат було зроблено представниками неокласичної та маржиналістської течії, чії концепції широко застосовуються сьогодні як у теорії, так і на практиці.

У другій половині XIX ст. виникає нова маржиналістська течія (К. Менгер, І. Джевонс, Л. Вальрас), у якій набуло поширення трактування ціни з позиції корисності товару, а точніше, корисності блага, згідно з якою ринкова ціна товару визначається не суспільно необхідними витратами праці, а ступенем насиченості потреби в ньому, корисності останньої одиниці запасу повного виду запасів. Згодом такий підхід був втілений у теорію витрат виробництва, ціни і розподілу. Загалом маржиналізм, виходячи з граничних (максимальних або мінімальних) величин або станів, розкриває не сутність економічних явищ і процесів, а їх зміну внаслідок зміни інших явищ і процесів, а також, з погляду психології, окремого індивіда (який дає власні оцінки граничних вигод або затрат, пов'язаних із участю в економічній діяльності) [7].

Погоджуючись з цим, вважаємо, що тут надається перевага суб'єктивно-психологічному підходу для визначення вартості, а відповідно, і ціни продукту.

Таким чином, поняття витрат у маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати і доходи якого розглядаються як функції від масштабу виробництва.

К. Менгер дослідив, що ціна є сумою всіх витрат виробництва. Ця теорія встановлювала вартість виходячи з колишніх витрат, які не впливають на вартість. Він запевняв, що «вартість урахує витрати», але не визначається ними. У його аналізі витрати визначаються граничним продуктом [7].

У 70-х роках XIX століття погляди маржиналістів не узгоджувались, що призвело до виникнення неокласичної економічної теорії, засновниками якої були австралійські економісти К. Менгер, Ф. Візер, Б. Бем-Баверк, Л. Вальрас. Прихильники цієї теорії аналізують граничну корисність, протиставляючи її теорії трудової вартості. Представники висунули теорію загальної економічної рівноваги, згідно

з якою механізм вільної конкуренції забезпечує повне використання економічних ресурсів.

Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовували виробничі ресурси. Ф. Візер розглядає витрати як своєрідну корисність. Відповідно до закону Візера – вартість витрат є похідною від вартості продукту. Таким чином, витрати виробництва є не довільними затратами, а формою відмови від можливого їх використання.

Представники австрійської школи, зокрема Л. Вальрас, – засновник лозаннської школи маржиналізму – на математичну основу перевели погляди маржиналістів і сприяли появі теорії мінімізації витрат [6].

Представники неокласичної школи такі, як Дж. Робінсон, Й. Шумпетер, Ф. Хайєк, Е. Чемберлен розглядають витрати як суму витрат (постійних і змінних) на придбання факторів виробництва.

Зауважимо, що такий погляд зараз набув поширення в практичній діяльності суб'єктів господарювання і став базою для деяких методик визначення собівартості продукції.

Інституціоналістська теорія витрат найбільш яскраво представлена у роботах Дж. Кларка («Дослідження економіки накладних витрат») і Дж. Гобсона. Перший займався проблемою накладних, а також детально досліджував різноманітні типи витрат: індивідуальні і суспільні, абсолютні, додаткові, фінансові, виробничі, довгострокові і короткострокові. Заслугою Дж. Гобсона було те, що він ввів поняття «людські витрати», які вимірюються, на його думку, якістю і характером трудових зусиль, здібностями осіб, що докладають цих зусиль, а також розподілом праці у суспільстві, з чим можна погодитись.

Сучасні погляди на витрати виробництва, вартість і ціну формуються практично під впливом неокласичних ідей, згідно з якими ціна встановлюється на основі дії ринкових сил вільної конкуренції, що перебувають під постійним впливом деформуючих факторів, які формують моделі ринків.

У 80-х роках XX століття сформувалась нова кейнсіанська теорія. Її представниками є американські економісти Дж. Акерлоф, О. Бланчард, Н. Менкью й інші. Вони ввели таке поняття, як «витрати меню», які є витратами необхідними для зміни цін, наприклад, витрати на відправку нових каталогів, друкування нових прайс-листів тощо, які втримують фірму від підвищення цін на товари.

Отже, питання витрат підприємства було актуальним для економістів ще декілька століть тому, але тодішні дослідження мали загальний характер.

Безпосередньо вивчення витрат виробництва сьогодні здійснюється окремим напрямком еко-

номічної науки – теорією витрат [6]. Її основна мета полягає у тому, щоб за допомогою цін факторів надати вартісної форми кількісним технічним залежностям, і на цій основі визначати витрати, які є надійним критерієм вигоди при оцінці альтернативних виробництв, ніж поняття ефективності, яким ми досі користувалися. Важливим завданням цієї теорії є визначення комбінації факторів виробництва, які б мінімізували втрати і максимізували доходи (вигоди).

Найпоширенішим в економічній літературі є поняття витрат, що утворюють вартість (вартісні витрати), і витрати у формі виплат. Такий поділ виплат ґрунтується на монетарній основі.

За рахунок розвитку теоретичних засад та концепцій управління витрати, як економічна категорія, зазнали еволюційних змін. Отже, розглянемо різні категорії витрат, які відомі і до сьогодні.

Австрієць Ф. Візер (1851–1926) та американець Дж. Кларк (1847–1938) ввели категорію «вмінені витрати», які приписувались комусь або були віднесені на чийсь рахунок. Це дійсні витрати виробництва на певний товар, що дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати за умови використання по-іншому витрачених виробничих ресурсів.

Економіст Р. Коуз ввів поняття «трансакційні витрати» або «витрати використання ринкового механізму», тобто їх існування пов'язане з становищем підприємства в сучасному ринковому середовищі.

Трансакційні витрати – це ті видатки, які створюються на підприємстві в умовах поділу праці та ринкового господарювання. Спеціалізація та поділ праці приносять підприємству вигоду, проте одночасно цією вигодою можуть скористатися й інші фірми. В цих умовах підприємство змушене захищати себе.

До цих витрат можна віднести:

- витрати, які пов'язані з пошуком інформації про конкурентів, ринків збуту;
- витрати, які пов'язані з проведенням переговорів, укладання контрактів і оформленням угод;
- витрати на визначення та захист прав власності, всього правового режиму за допомогою юридичної системи та інше.

К. Друрі трактує витрати як засоби, що витрачені на одержання прибутку [4]. Таке трактування витрат, на наш погляд, є однобічним, оскільки воно ототожнюється з використанням фінансових ресурсів.

І. Ворст, П. Ревентлоу вважають, що витратами є грошовий вираз використання виробничих факторів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [3]. Виробничі фактори включають робочу силу, матеріальні засоби виробництва і надання послуг. Зауважимо, що в цьому тлумаченні розглядаються витрати,

пов'язані лише з виробництвом та реалізацією продукції, не включаючи різні аспекти і напрямки діяльності підприємства.

Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер затрати розуміють як використані ресурси або кошти, що необхідно заплатити за товари та послуги [13].

Д. Шим, Д. Сігел визначають термін «витрати» як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, що були використанні для досягнутої мети [14].

А. Ягурова розрізняє поняття «витрати на виробництво» і «затрати». Під поняттям «витрати на виробництво» розуміється обґрунтоване умовами виробництва і спрямоване на створення матеріальних цінностей або надання послуг споживання трудових і матеріальних ресурсів. Затрати, в свою чергу, включають усі витрати, тобто й втрати, збитки, а також витрати на соціальне забезпечення робітників [15].

Т. Скоун виділяє таке поняття, як «затрати», під яким розуміє використані на товари і ресурси кошти, щоб реалізувати виготовлену продукцію з прибутком [10].

Д. Хан витрати розглядає в трьох аспектах:

– видатки (на противагу надходженням) як від'ємний грошовий потік;

– затрати (на противагу доходам) як вартісна оцінка використаних на підприємстві на визначений період ресурсів;

– витрати (на противагу виручці), якими оцінюються ресурси, спожиті при здійсненні основної господарської діяльності підприємства (виробництва і реалізації продукції). Вони менші від затрат на величину невиробничих і надзвичайних витрат й більші від амортизаційних відрахувань і наявних (альтернативних витрат) [12]. Отже, затрати оцінюються за фактичною величиною на базі цін придбання, а витрати – за фактичною величиною на базі відтворювальної вартості. Таке трактування витрат, порівняно з попередніми, є теоретично більш обґрунтованим, оскільки формує цілий аспект категорій, враховуючи складність і різні аспекти, пов'язані з цим поняттям, але не відображає галузевої особливості формування витрат і можливості підприємства диверсифікувати свою діяльність.

Отже, різні автори трактують поняття витрат, не розкриваючи всіх аспектів самого поняття.

Деякі вчені вважають, що витрати характеризують ефективність управлінської діяльності на підприємстві в цілому, оскільки відображають сукупні затрати живої й уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини, матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Раціональність такого поєднання залежить від якості управлінських рішень.

Заслуговує на увагу визначення витрат професором В. Базилевичем [5], за яким, витрати виробництва є формою руху авансового промислового капіталу. Витрати виробництва – вартісна оцінка

затрат економічних ресурсів, здійснених підприємцями задля виробництва продукції.

В. Рибалкін, М. Хмелевський, Т. Біленко, А. Прохоренко та інші вважають, що витрати – це витрати різних видів економічних ресурсів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом економічних благ (сировина, праця, основні засоби, послуги, фінансові ресурси) [9].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це 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) [1].

Витрати підприємства формуються у процесі використання ресурсів при здійсненні різних видів діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на операційні, фінансові, інвестиційні витрати, а також податок на прибуток.

До витрат операційної діяльності належать витрати реалізованих у поточному періоді оборотних активів (готової продукції, товару) та витрати періоду: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (рис. 1).

Виробничі витрати підприємства є основною складовою собівартості продукції, тому оптимізація їх розміру шляхом прийняття певних управлінських рішень щодо раціонального використання ресурсів підприємства дасть змогу знизити собівартість виробів і отримати конкурентноздатну продукцію на ринку.

Витрати періоду не пов'язані з виробничою діяльністю, і їх розглядають як витрати того пері-

оду, коли вони були здійснені (маркетингові, дослідницькі, управлінські).

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не формують собівартості виготовленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок чистого прибутку підприємства або збільшують чистий збиток, але разом з тим вони є складовими операційної та повної собівартості оборотних активів [2].

На нашу думку, в П(С)БО 16 «Витрати» нечітко визначений склад невиробничих витрат операційної діяльності, зокрема, інших операційних витрат, до яких кожне підприємство відносить специфічні їм витрати, що виникають внаслідок здійснення операційної діяльності [2].

Висновки. Сучасна економічна теорія сприймає проблеми управління витратами як окремий напрямок економічної науки, що сформувався у теорію витрат. У контексті цієї теорії ми пропонуємо уточнення визначення витрат, яке орієнтується на концепцію діяльності підприємства. Тобто, попередні визначення обмежували об'єкт дослідження витратами виробництва, проте для сучасної моделі управління відбувся розвиток об'єкта дослідження до рівня витрат операційної діяльності. Отже, ми вважаємо, що витрати діяльності підприємства – це будь-які ресурси (матеріальні, трудові, фінансові), використані в процесі господарської діяльності за умов їх обмеження та можливості альтернативного використання, оскільки вибір певного варіанту діяльності обумовлює втрату вигод від вкладення відповідних ресурсів найкращим із можливих способів.

Таким чином, сучасні економічні теорії захоплюються обґрунтуванням загальних підходів,

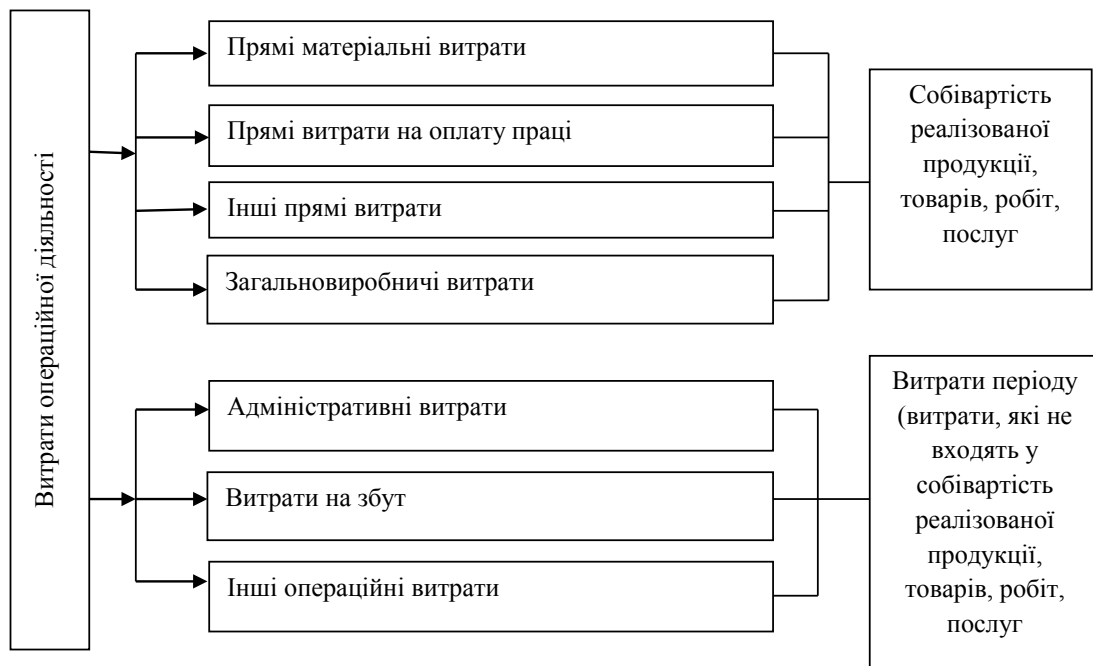


Рис. 1. Схема витрат операційної діяльності підприємства

проте практика потребує їх розвитку та адаптації до прикладних аспектів господарської діяльності, особливо до формування витрат від іншої операційної діяльності. Більше того, розвиток фондового ринку, валютної політики, фінансових інструментів зазнають постійного вдосконалення, що потребує, в свою чергу, удосконалення теорії витрат.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // <http://zakon3.rada.gov.ua/>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // <http://zakon2.rada.gov.ua/>
3. Ворст И. Экономика фирмы. / И. Ворст, П. Ревентлоу. – М.: Высш. шк., 1994. – 272 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов / Друри К.; пер. с англ.; под ред. Н. Д. Эрнашвили. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. – 783 с.
5. Економічна теорія: Політекономія: підручник / за ред. В. Д. Базилевича. – [9-те вид., доп.]. – К.: Знання-Прес, 2014. – 710 с.
6. Кривенко К. Т. Політична економія: навч. посібник / Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.
7. Мочерний С. В. Основи економічної теорії: навчальний посібник / С. В. Мочерний, О. А. Устенко. – Тернопіль: Астон, 2001. – 507 с.
8. Нестеренко О. П. Історія економічних вчень: курс лекцій / Нестеренко О. П. – [2-ге вид., перер. і доп.]. – К.: МАУП, 2002. – 128 с.
9. Рибалкін В. О. Основи економічної теорії: посібник для студентів вищих навчальних закладів / [Рибалкін В. О., Хмелевський М. О., Біленко Т. І., Прохоренко А. Г.]. – К.: Академія, 2002. – 352 с.
10. Скоун Т. Управленческий учет / Скоун Т.; пер. с англ.; под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
11. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Фандель Г. – Л.: Таксон, 2000. – 520 с.
12. Хан Д. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга; пер. с нем.; под ред. Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
13. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 415 с.
14. Шим Дж. К. Методы управления себестоимости и анализ затрат / Дж. К. Шим, Дж. Т. Сигел. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.
15. Ягурова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Ягурова А. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

REFERENCES:

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» // <http://zakon3.rada.gov.ua/>
2. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» // <http://zakon2.rada.gov.ua/>
3. Vorst Y. Ekonomyka firmy. / Y. Vorst, P. Reventlou. – M. : Vyssh. shk., 1994. – 272 s.
4. Drury K. Vvedenye v upravlencheskyi y proizvodstvennyi uchet : uchebn. posobyе dlia vuzov / Drury K. ; per. s anhl. ; pod red. N. D. Ernashvily. – [3-e yzd., pererab. y dop.]. – M. : Audyт, YuNYTY, 2008. – 783 s.
5. Ekonomichna teoriia: Politekonomiia : pidruchnyk / za red. V. D. Bazylevycha. – [9-te vyd., dop.]. – K. : Znannia-Pres, 2014. – 710 s.
6. Kryvenko K. T. Politychna ekonomiia : navch. posibnyk / Kryvenko K. T., Savchuk V. S., Bieliaiev O. O. – K. : KNEU, 2001. – 508 s.
7. Mochernyi S. V. Osnovy ekonomichnoi teorii : navchalnyi posibnyk / S. V. Mochernyi, O. A. Ustenko. – Ternopil : Aston, 2001. – 507 s.
8. Nesterenko O. P. Istoriia ekonomichnykh vchen : kurs lektsii / Nesterenko O. P. – [2-he vyd., perer. i dop.]. – K. : MAUP, 2002. – 128 s.
9. Rybalkin V. O. Osnovy ekonomichnoi teorii : posibnyk dlia studentiv vyshchyykh navchalnykh zakladiv / [Rybalkin V. O., Khmelevskiy M. O., Bilenko T. I., Prokhorenko A. H.]. – K. : Akademiia, 2002. – 352 s.
10. Skoun T. Upravlencheskyi uchet / Skoun T. ; per. s anhl.; pod red. N. D. Eryashvily. – M. : Audyт, YuNYTY, 1997. – 179 s.
11. Fandel H. Teoriia vyrobnytstva i vytrat / Fandel H. – L. : Takson, 2000. – 520 s.
12. Khan D. Planyrovanye y kontrol. Stoykostno-oryentirovanye kontseptsyy kontrolynha ; per. s nem. ; pod red. L. H. Holovacha, M. L. Lukashevycha y dr. – M. : Fynansy y statystyka, 2005. – 928 s.
13. Khornhren Ch. T. Bukhhalterskyi uchet: upravlencheskyi aspekt / Ch. T. Khornhren, Dzh. Foster. ; per. s anhl. ; pod red. Ya. V. Sokolova. – M. : Fynansy y statystyka, 2004. – 415 s.
14. Shym Dzh. K. Metody upravlenyia sebestoymosty y analiz zatrat / Dzh. K. Shym, Dzh. T. Syhel. – M. : Fylyn, 1996. – 344 s.
15. Yahurova A. Upravlencheskyi uchet: opyt ekonomychesky razvytykh stran / Yahurova A. – M. : Fynansy y statystyka, 1991. – 240 s.