

Н. Й. РАДІОНОВА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет
технологій та дизайну

Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства

Досліджено еволюцію підходів до інтерпретації категорії “витрати” з позиції економічної теорії, проаналізовано та узагальнено підходи сучасних учених до визначення категорії “виробничі витрати” у контексті підприємства.

Ключові слова: витрати, управління, управління витратами, виробничі витрати, витрати підприємства.

Постановка проблеми. Кожне підприємство потребує оперативної, достовірної та повної інформації про склад виробничих витрат, що дозволяє адекватно реагувати на зміни результативності його господарської діяльності та на процеси, що відбуваються як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі та впливають на його економічний стан.

З метою дослідження виробничих витрат як об’єкта управлінської аналітичної системи слід розмежувати такі економічні поняття як “витрати підприємства”, “витрати”, “витрати виробництва”, виявити трансформацію категоріального апарату щодо поняття “витрати”, проаналізувати та узагальнити підходи сучасних учених до визначення категорії “виробничі витрати” у контексті підприємства. У зв’язку з цим актуальною є проблема аналізу категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства, що дає можливість відстежувати еволюцію підходів до інтерпретації категорії “витрати”.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні питання категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства висвітлено у працях вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів – М. Абрютіної [1], І. Баєва [2], Ф. Бутинця [3], Є. Козлової [4], Є. Жарковської [5], А. Ковальової [6], І. Лісовського [7], В. Морковкіна [8], Н. Муравицької [9], С. Ожегова [10], А. Пасько [11], А. Попова [12], Г. Кіпермана [13], К. Пасса [14], В. Сопко [15], М. Чумаченко [16], А. Карлика [17], К.-А. Габлера [18], Г. Юн [19] та інших.

Вітчизняні та зарубіжні автори зробили значний внесок у вирішення проблем, що розглядаються в статті. Проте широке коло питань теоретико-методологічного та прикладного характеру, пов’язаних із визначенням виробничих витрат на підприємстві, не отримало достатньо повного й однозначного вирішення і потребує подальших досліджень.

Метою дослідження є аналіз різних підходів до визначення категорій “витрати” та “виробничі витрати” у контексті підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стратегія мінімізації витрат є однією з базових стратегій, що активно використовується у періоди активізації кризових явищ та процесів. Історичний аспект дослідження розвитку систем управління витратами та самого розуміння сутності витрат знайшов відображення у значній кількості наукових праць. Аналізуючи еволюцію підходів до інтерпретації витрат, необхідно констатувати трансформацію глибинного розуміння сутності цієї категорії та відповідність теоретичних положень загальним умовам функціонування суб’єктів господарювання у певний період часу. Еволюцію підходів до інтерпретації сутності категорії “витрати” з позиції економічної теорії узагальнено в табл. 1.

**Еволюція підходів до інтерпретації категорії “витрати”
з позиції економічної теорії**

Автор	Основні положення теорії
1	2
<i>Теорія фізіократів</i>	
Кене Ф.	Поняття витрат пов'язував із витратами капіталу на засоби виробництва і робочу силу. Зазначав, що у процесі промислового виробництва вартість продукту визначається витратами на його виробництво і “чистий продукт” не створюється, при цьому акцентуючи увагу на скороченні “торгових витрат”.
<i>Трудова теорія вартості</i>	
Сміт А.	Вважав, що одним з базових положень є теорія вартості і ціни. Згідно з цією теорією вартість товарів складається із суми доходів, оскільки кожен вид витрат, що бере участь у створенні вартості товарів (витрати праці, капіталу, землі), рівнозначний відповідному доходу робітника, власника підприємства, власника землі. Однак поза його увагою залишилися витрати на засоби виробництва, що є досить суттєвим недоліком.
Рікардо Д.	Вважав, що в основі чистого доходу лежить продуктивна праця. Увів поняття “різні швидкості обороту капіталу” і з цієї позиції розглядав проблему витрат. Д. Рікардо, як і А. Сміт, під категорією “витрати” розумів середні суспільні витрати на одиницю виробу.
Петті У.	Сформулював базові положення трудової теорії вартості, на якій ґрунтується вся система класичної політекономії. Сутність еквівалентного обміну товарів аналізував на основі витрат праці, яку вимірював робочим часом, витраченим на виробництво товару; величину вартості ставив у залежність від продуктивності праці. Однак він не зміг розвинути свою ідею трудової теорії вартості в чітке вчення і послідовно використовувати його в своїх дослідженнях. Не розуміючи двоїстого характеру праці при товарному виробництві, він змішував вартісну і натуральну форми багатства, не зміг узгодити такі його джерела як праця і земля.
Маркс К.	Трактував витрати виробництва як суму витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили, тобто змінного та постійного капіталу. На його думку, витрати відшкодовуються у ході реалізації товарів або відразу (заробітна плата, вартість сировини і матеріалів), або частинами (засоби праці). Його теорія трудової вартості є дещо абстрактною і відірваною від реальності.
<i>Теорія витрат виробництва</i>	
Мак-Куллох Дж., Мілль Дж., Торренс Р.	Представники цієї теорії вважали, що величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети і засоби праці, робочу силу). Відповідно, ціни на товари пояснюються цінами на елементи витрат, тобто вони розглядали витрати виробництва як основу мінової вартості і ціни.
<i>Теорія трьох факторів виробництва</i>	
Сей Ж. Б., Бастіа Ф.	Ця теорія ґрунтується на твердженні, що вартість товарів формується в результаті взаємодії трьох факторів – землі, капіталу і праці. Представники цієї теорії не включають у ціну продукції матеріальні витрати та амортизацію машин, споруд та обладнання. Вони висувають тезу про гармонію капіталістичних відносин між капіталістами і землевласниками, яка є досить ідеалістичною і абстрактною.

Продовження табл. 1

1	2
<i>Маржиналізм</i>	
Менгер К.	Вважав, що витрати виробництва обумовлені очікуваною вартістю благ нижчого порядку, у виробництві яких використовуються різні фактори виробництва. Заперечував твердження щодо істотної ролі об'єктивних витрат у процесі виробництва. Вважав суб'єктивну оцінку і припущення щодо майбутніх подій найважливішими елементами, що визначають господарські рішення.
Візер Ф.	Розробив суб'єктивну теорію витрат. Згідно з цією теорією витрати виробництва є не довільними витратами, а формою компенсації відмови від їх іншого використання. Тобто категорія витрат має суб'єктивний характер. Досліджуючи проблему витрат, намагався знайти рішення, звертаючись до категорії корисності. Тракував витрати як “непряму” або “принесену в жертву” корисність.
Кларк Дж. Б.	Незалежно від представників австрійської школи відкрив поняття граничної корисності. Особливу увагу приділяв накладним витратам. Крім накладних витрат досліджував довго- та короткострокові, абсолютні та додаткові, індивідуальні та суспільні, фінансові та виробничі витрати.
<i>Неокласична теорія вартості</i>	
Маршалл А.	Поєднав теорію граничної корисності з теорією попиту та пропозиції, а також з теорією витрат. Дослідження в рамках теорії граничних витрат виробництва дозволили йому виявити закономірності зміни питомих витрат виробництва при збільшенні обсягів виробництва на підприємстві. Приділяв увагу виділенню постійних і змінних витрат, а також довів, що в тривалому періоді постійні витрати стають змінними. На його погляд, основний мотив, що змушує фірму залишити ринок, – це більш високий рівень витрат на виробництво продукції, ніж її ринкова ціна.
<i>Теорія ціни</i>	
Кейнс Дж. М.	За його теорією ціна пропозиції в тривалому періоді визначається як сума безпосередніх і додаткових витрат, витрат, пов'язаних із ризиком, і витрат на оплату відсотків. Також увів поняття “безпосередні витрати”, які являють собою суму факторних витрат і витрат на використання.
<i>Неоінституціоналізм</i>	
Коуз Р., Вільямсон О., Алчіан А.	Впроваджено поняття трансакційних витрат. Витрати підприємства поділяються на три групи: виробничі (трансформаційні), трансакційні і організаційні. Виробничі витрати – це витрати, пов'язані безпосередньо з процесом перетворення факторів виробництва на готову продукцію. Трансакційні витрати – це специфічні витрати, пов'язані з передачею товарів, послуг, майнових прав що здійснюються між фізичними і юридичними особами. Організаційні витрати являють собою витрати на забезпечення контролю і розподілення ресурсів всередині організації.
<i>Еволюційна теорія (організаційна екологія)</i>	
Ханнан М., Фрімен Дж., Керролл Г., Олдріч Х.	Розглядають витрати з позиції їх унікальності для певної сукупності суб'єктів господарювання. Тобто для забезпечення еволюційного розвитку окремого суб'єкта або їх груп (популяцій) важливим є витрачання певного обмеженого ресурсу. Якщо підприємства здатні здійснювати масштабні витрати і отримувати цільовий прибуток, немає потреби їх скорочувати задля пошуку резервів розвитку.

Джерело: узагальнено автором на основі [7]

Що стосується подальшої еволюції інтерпретації терміна “виробничі витрати”, у працях сучасних вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів наведено різні підходи до його визначення, які розглянуто в цій статті.

М. Чумаченко та І. Білоусова вважають, що виробничі витрати не мають прямого стосунку до капіталу підприємства [16].

Заслужує на увагу думка В. Сопка, який вказує, що поняття виробничих витрат формується з погляду використання у процесі виробництва різних речовин та сил природи на виготовлення нового продукту. Грошове вираження суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття “собівартість”. Зміст термінів “витрати” і “собівартість” об’єднується в понятті витрати виробництва. “Витрати виробництва” – це сходинка від абстрактного, якою є вартість, до конкретного – собівартості [15].

Професор Ф. Бутинець вважає, що виробничі витрати – це витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції [3].

На думку Н. Муравьицкой, Г. Лук’яненко, виробничі витрати – це кошти, які витрачені на придбання наявних ресурсів і відображаються як активи підприємства, здатні в майбутньому принести доход [9].

Ю. Бабаєва вважає, що виробничі витрати – це використання капіталу на придбання ресурсів (трудових, матеріальних) для здійснення підприємством всієї підприємницької діяльності [2].

О. Пасько розглядає виробничі витрати як придбані ресурси, які включаються до складу витрат, поки не настане момент визнання доходів, на створення якого і були використані ці ресурси [11].

На думку А. Карлика, М. Шухгалтера, виробничі витрати – це витрати на виробництво та обіг, тобто всі витрати підприємства, пов’язані з виробництвом і реалізацією його продукції [17].

М. Абрютіна розкриває поняття виробничих витрат через витрати на виробництво і реалізацію продукції, пов’язані з використанням таких продуктів, послуг, трудових ресурсів, засобів праці, які мають вартісну оцінку [1].

А. Морковкін стверджує, що виробничі витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат юридичних та фізичних осіб на виробництво продукції та її реалізацію, надання послуг, виконання робіт [8].

На думку А. Ковальової, виробничі витрати – це витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, які визначають її собівартість і складаються з вартості використовуваних у виробництві продукції природних ресурсів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів та інших витрат з експлуатації, а також позареалізаційних витрат [6].

У “Глумачному словнику російської мови” С. Ожегова і Н. Шведової під витратами мається на увазі те, що витрачено [10].

На думку Г. Вечканова, витрати – це: 1) виражені в грошовій формі витрати на будь-які потреби; 2) ресурси, що були використані в процесі виробництва з метою отримання певної продукції (товарів і послуг); витрати включають вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів, амортизаційні відрахування, заробітну плату і відрахування на соціальне страхування, адміністративно-господарські та інші накладні витрати і збитки [2].

На думку Є. Жарковської, виробничі витрати – це прийнята до обліку вартісна оцінка використаних ресурсів різного виду (матеріальних, фінансових, трудових та інших), вартість яких може бути виміряна з достатнім ступенем надійності [5].

У “Словнику з економіки” (Крістофер Пасс, Брайен Лоуз, Леслі Девіс) наведено таке визначення витрат: витрати – це явні і неявні витрати, що здійснені підприємством в процесі виробництва продукції; явні витрати – це здійснені підприємством платежі за використання факторів виробництва (праці, капіталу), якими воно не володіє; неявні витрати – це альтернативні витрати підприємства, пов’язані з використанням його власних ресурсів виробництва, тобто це втрата доходу, який міг би бути отриманий при здаванні в оренду (або продажі) ресурсів підприємства [14].

На думку Г. Юна, Г. Таля, В. Григор’єва, витрати – це 1) витрачена сума на щонебудь; 2) минулі витрати, які включають: узагальнені здійснені витрати, пов’язані з використанням продуктів і послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати, пов’язані з уже проданою продукцією і відповідною виручкою від продажів; 3) власні

витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів, наприклад, витрати на реалізацію, загальні і сумарні витрати, витрати на виплату відсотків і податків; 4) збитки, що відносяться на витрати, наприклад, незастраховані активи, які постраждали від пожежі, судові витрати [19].

На думку Е. Козлової, Н. Парашутіна, Т. Бабченко, Є. Галаніної, витрати – це минулі витрати, що включають: 1) узагальнені виробничі витрати, пов'язані з використанням продукції та послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати, пов'язані з уже проданою продукцією і відповідною виручкою з продажів; 2) власні витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів; 3) збитки, що відносяться на витрати [4].

На думку О. Попова, витрати – це кількість ресурсів, вимірюваних у грошовому вираженні, витрачених: 1) на придбання інших ресурсів, які називаються в бухгалтерському обліку активами (наприклад, при покупці автомобіля або бензину кошти трансформуються в основні засоби або паливо); 2) на інші цілі бізнесу, що призводять до утворення активів (наприклад, при оплаті ремонту автомобіля або витрачанні бензину зменшується кількість грошових коштів або палива, але інші активи не виникають) [12].

У словнику “Ринкова економіка” під загальною редакцією Г. Кіпермана надано таке визначення виробничих витрат: це витрати підприємств на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг та їх реалізацію, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) [13].

В “Енциклопедичному словнику Габлер” надано таке визначення виробничих витрат: це підраховані витрати господарських ресурсів матеріального і нематеріального виду для виробництва і реалізації речових та/або сервісних послуг, а також для створення і підтримки необхідних для цього виробничих потужностей на окремих ділянках виробництва [18].

Отже, проведене дослідження показало, що поняття “витрати” можна визначити з двох позицій: витрати підприємства та витрати виробництва (виробничі витрати).

Витрати підприємства – це витрати на створення виробничих запасів матеріально-технічних ресурсів, послуги (роботи) постачальників, а також витрати підприємства, які безпосередньо не пов'язані з його господарсько-виробничою діяльністю. Можна вважати, що витрати підприємства – це його активи, що відображаються в балансі та здатні принести дохід в майбутньому.

Виробничі витрати – це вартість частини ресурсів (витрат) підприємства, які витрачені на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг за певний (звітний) період.

Аналіз сучасних підходів до визначення терміна “виробничі витрати” показує, що місце і роль витрат розглядаються вченими не в абстрактно-теоретичному (як в марксистській політекономії), а в прикладному аспекті, тобто як складовий елемент ціни, яка формується під впливом сукупності ринкових факторів на основі зміни попиту і пропозиції.

Висновки. Узагальнюючи проаналізовані визначення, можна сказати, що поняття “виробничі витрати” більшість науковців визначають як економічні витрати, що включають усі платежі, які належать власникам ресурсів і достатні для того, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для забезпечення виробничого процесу. Отже, найбільш повним визначенням виробничих витрат, на нашу думку, є таке: виробничі витрати – це вартісне вираження різних видів ресурсів, використаних у процесі виробничої діяльності підприємства за звітний період.

Крім цього, слід зазначити, що під виробничими витратами слід розуміти зовнішні витрати на оплату робіт/послуг постачальників, а також внутрішні витрати, що тлумачаться як компенсація за самостійне використання підприємством власних ресурсів. Отже, поняття “витрати підприємства” є більш широким, ніж поняття “виробничі витрати”. Разом із тим, поняття “витрати на виробництво” і “виробничі витрати” можна розглядати як синоніми, оскільки їх визначення ґрунтується на вартісній оцінці основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів, спожитих у процесі виробництва.

Список використаних джерел

1. Абрютіна М. С. Економіка підприємства: учебник. М.: Дело и Сервіс, 2004. 528 с.
2. Баєв І. А. и др. Економіка підприємства: учеб. для вузов. СПб: Питер, 2005. 384 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
4. Козлова Е. П. и др. Бухгалтерский учет: библиография. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1998. 576 с.
5. Жарковская Е. П., Бродский Б. Е., Бродский И. Б. Антикризисное управление: учебник. М.: Омега-Л, 2008. 438 с.
6. Ковалева А. М. Финансы: учеб. пособ. для вузов / Под ред. А. М. Ковалева. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1997. 336 с.
7. Лісовський І. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств: дис. ... канд. екон. наук. Хмельницький, 2016. 211 с.
8. Морковкин В. В. Финансы: учеб. М.: Финансы и статистика, 2000. 342 с.
9. Муравицкая Н. К., Лукьяненко Г. Н. Бухгалтерский учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность: учеб. пос. для вузов. М.: КНОРУС, 2005. 522 с.
10. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений. 7-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1999. 944 с.
11. Пасько А. И. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пос. М.: КНОРУС, 2005. 288 с.
12. Попов А. И. Экономическая теория: учебник для вузов. СПб: Питер, 2001. 464 с.
13. Рыночная экономика: словарь / Под ред. Г. Я. Кипермана. М.: Республика, 1993. 524 с.
14. Словарь по экономике (Кристофер Пасс, Брайен Лоуз, Лесли Девис) / Пер. с англ. под ред. П. А. Ваткина. СПб: Экономическая школа, 2004. 752 с.
15. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К.: КНЕУ, 2004. 411 с.
16. Чумаченко М., Білоусова І. П. П(С)БО 16 «Витрати» перешкоджають роботі на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 10. С. 3–10.
17. Економіка підприємства: учеб. / Под ред. А. Е. Карлика, М. Л. Шухгальтера. М.: ИНФРА-М, 2001. 432 с.
18. Економіка и право: Энциклопедический словарь Габлера: пер. с англ. / Под общ. ред. А. П. Горнина, И. Л. Тумановой, Н. Н. Шаповаловой и др. М.: Большая Российская энциклопедия, 1998. 432 с.
19. Юн Г. Б., Таль Г. К., Григорьев В. В. Словарь по антикризисному управлению. М.: Дело, 2003. 448 с.

*Н. И. РАДИОНОВА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и аудита,
Киевский национальный университет
технологий и дизайна*

**Анализ категориального аппарата управления
производственными затратами предприятия**

Исследована еволюція підходів к інтерпретації категорії «затрати» с позиції економічної теорії, проаналізовані и обобщені підходи сучасних економістів к определению категорії «производственные затраты» в контексте підприємства.

Ключевые слова: затраты, управление, управление затратами, производственные затраты, расходы предприятия.

N. Y. RADIONOVA,
PhD (Economics),
Associate Professor of Accounting and Audit Department,
Kyiv National University for Technology and Design

Analysis of Terminology Used in Cost Management at Company Level

The article deals with the concept of cost, explores the concept of approaches to understanding the “costs” category from the perspective of economic theory, analyzes the evolution of approaches to understanding the production costs, gives the definition to production costs.

The study shows that the concept of cost can be defined from two perspectives: company cost and production cost. Company cost refers to the cost of production stocks, suppliers, and cost related with overall company activities. Company cost is, therefore, the cost that is fixed in its balance sheet and capable to generate income in future. Production cost is the cost of the part of company resources, spent for production purposes. The concept of “company cost” is, therefore, a broader one than “production cost”. Analysis of approaches to definition of the concept “production cost” by contemporary economists shows that unlike their predecessors they tend to interpret the cost from practical rather than theoretical perspective: as a component of price, formed by the impact of the market factors on the basis of change in demand and supply.

Keywords: costs, management, cost management, production costs, company expenses.

Посилання на статтю:

Радіонова Н. Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. 2016. № 4. С. 59–65.