

ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ACTIVITY-BASED COSTING OF THE ENTERPRISE

УДК 338.58

Лисенко А.О.

к.е.н., доцент кафедри економіки підприємства

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Онопрієнко Г.С.

студентка

Харківський національний автомобільно-дорожній університет

У статті визначено сутність економічної категорії «витрати», а також сутність витрат за ресурсним, обліковим та фінансовим підходом, що у подальшому дозволило розробити схему формування витрат за видами діяльності підприємства відносно практичної реалізації виробничого процесу, що базується на системному підході й дозволяє розподіляти їх у залежності від відповідної стадії перетворення вхідних ресурсів системи на кінцевий продукт споживання.

Ключові слова: витрати, управління, підприємство, ресурси, основна діяльність, операційна діяльність, звичайна діяльність, формування витрат.

В статті определена сущность экономической категории «расходы», а также сущность расходов по ресурсному, учетному и финансовому подходам, что в дальнейшем позволило разработать схему формирования расходов по видам деятельности предприятия относительно практической реализации производственного процесса,

которая основана на системном подходе и позволяет распределять их в зависимости от соответствующей стадии преобразования входных ресурсов системы на конечный продукт потребления.

Ключевые слова: расходы, управление, предприятие, ресурсы, основная деятельность, операционная деятельность, обычная деятельность, формирование расходов.

The article deals with the essence of «costs» as an economic category, as well as the nature of costs according to resource, accounting and financial approaches that subsequently has allowed to develop a scheme of activity-based costing of the enterprise according to practical implementing the manufacturing process, based on a system approach, and also allows to distribute them on the basis of relevant conversion stage of system inputs to the end consumer product.

Key words: costs, management, enterprise, resources, main activity, operational activity, ordinary activity, costing.

Постановка проблеми. Отримання максимального прибутку як головна мета господарської діяльності окремої виробничо-економічної системи передбачає зважене використання наявних та потенційних ресурсів підприємства за принципом мінімізації витрат, реалізованим у процесі управління його фінансово-господарською діяльністю. При цьому пошук прихованих резервів збільшення прибутку здійснюється у декількох напрямках, зокрема, під час регулювання процесу утворення витрат на усіх стадіях виробничого циклу, а також при формуванні ефективної системи управління витратами, виходячи з їхньої структури й зміни у часі.

При розгляді системи управління витратами на усіх рівнях взаємодії, як циклічно повторюваного процесу впливу суб'єкта управління на об'єкт, перш за все необхідно визначитися з останнім, тобто розкрити зміст поняття «витрати».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду економічної сутності витрат як базової економічної категорії присвячено досить багато наукових праць вітчизняних і закордонних учених: І.О. Бланка, С.Л. Брю, С.О. Котлярова, Ю.Б. Кравчука, К.Р. Макконелла, Д.Г. Сигала, Є.Ю. Степанова, А.М. Турила, Ю.С. Цал-Цалка, Д.К. Шима, В.В. Шумиліна, Г. Фанделя та інших. У більшості робіт цих вчених розглядаються теоретичні та практичні аспекти сутності витрат, наводиться класифікація та здійснюється пошук основних напрямів щодо їх зниження.

Постановка завдання. Метою статті є визначення сутності витрат за ресурсним, обліковим та фінансовим підходом, що у подальшому дозволить розробити схему формування витрат за видами діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Саме по собі поняття «витрати» характерне для діяльності будь-якого підприємства, однак, аналіз літературних джерел та останніх наукових публікацій довів, що на теперішній час не існує єдиного погляду щодо його трактування. Досить часто авторами ототожнюються такі поняття, як «витрати», «затрати», «видатки» на підґрунті спільної бази використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Такий синонімічний підхід характерний для більшості українських науковців, які ставлять терміни «витрати» й «затрати» на один рівень розгляду через труднощі лінгвістичного перекладу російськомовних першоджерел. Зокрема: А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук та А.А. Турило [1] вважають, що російські «затраты», «расходы» та «издержки» є прототипом терміну «витрати» в україномовній практиці й розуміють їх, як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Проведений аналіз характеристик основних теоретичних підходів щодо визначення категорії «витрати» підприємства, дозволив виділити три основні площини трактування витрат як економічної категорії: ресурсну, облікову та фінансову.

В «Економічному словнику» [2] витрати підприємства розглядаються, як вартість використовуваних ресурсів, необхідних для виробництва будь-якого товару або послуги.

Розгляд витрат як витрачених грошей і/або коштів є основою розробки низки підходів щодо їх трактування, зокрема, деякі автори визначають витрати підприємства, як кошти підприємства, пов'язані

з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням. При цьому, на думку О.П. Гаценко [3], витрати утворюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети.

Б.С. Юровський [4] під витратами підприємства розуміє споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Також прихильниками ресурсного підходу є колектив авторів [5], який розглядає їх у вигляді витрат матеріальних цінностей, ресурсів, тобто вираження затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством виробничої та реалізаційної діяльності. Такий підхід повною мірою співпадає з точкою зору Міжнародної фінансової корпорації.

Прихильниками облікового аспекту є Ю.С. Цал-Цалко, Ф.Ф. Бутинець, С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук, О.В. Крушельницька тощо. Так, на думку Ю.С. Цал-Цалка [6], витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Такий підхід є логічним, виходячи з Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку України 16 «Витрати» [7]: «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені». Дане Положення (Стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності згідно українського законодавства. При цьому Норми Положення (Стандарту) застосовуються усіма підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Представники фінансового підходу до визначення категорії «витрати» прирівнюють витрати підприємства до фактичного вибуття грошових коштів. Так у джерелі [8] витрати – це економічний показник суми витрат підприємства у процесі господарської діяльності, від величини якого багато в чому залежить рентабельність і прибуток.

Л.Г. Мельник та О.І. Корінцева [9] визначають витрати, як прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущені вигоди, необхідні для залучення та отримання ресурсів в межах певного напрямку. У роботах [10, 11] кошти підприємства у грошовому вимірі, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням для досягнення певної мети, також визначаються, як витрати в їх фінансовому трактуванні.

І.О. Бланк [12] акцентує увагу на витратах у грошовій формі, яких зазнає підприємство у процесі здійснення своєї господарської діяльності. Аналогічно до цього О.І. Заруднев [13] розглядає витрати підприємства, як категорію, що поєднує в собі три елементи: витрати, пов'язані з виробництвом про-

дукції; витрати, пов'язані з реалізацією продукції, та трансакційні витрати підприємства.

В.Л. Дикань [14] пов'язує витрати з фінансовими операціями певного виду діяльності підприємства в межах теорії фінансового менеджменту:

- а) звичайної діяльності:
 - операційної діяльності;
 - інвестиційної діяльності;
 - фінансової діяльності;
- б) надзвичайної діяльності.

При цьому під витратами звичайної діяльності будемо розуміти витрати основної діяльності підприємства, а також витрати за операціями, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності підприємства, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати основної діяльності – це витрати підприємства, пов'язані з виконанням або реалізацією основного виду робіт, передбачених статутом підприємства [15].

Таким чином, визначення сутності витрат за ресурсним, обліковим та фінансовим підходом дозволило розробити наступну схему формування витрат за видами діяльності підприємства (рис. 1), яка ґрунтується на досягненні останнім трьох головних внутрішньовиробничих цілей: по-перше, визначення виробничо-економічного результату при порівнянні «входу» та «виходу» підприємства як відкритої системи; по-друге, розгляду витрат, як допоміжного критерію прийняття рішень при плануванні та контролі виробничого або інвестиційного процесів; по-третє, використання витрат як допомоги при орієнтації у цінovій політиці підприємства під час його збутової діяльності на «виході» з системи.

Розгляд підприємства, як відкритої системи, яка орієнтована на зовнішнє середовище, дозволяє розглядати виробничі, інноваційні, інвестиційні, фінансові процеси, що відбуваються в межах підприємства, на основі зіставлення обсягів ресурсів на вході й відповідної до них продукції – на виході з системи. При цьому початок виробничого процесу є неможливим без виникнення витрат на підприємстві, тобто зменшення його активів підприємства або збільшення зобов'язань.

Поступовий реальний рух і трансформація ресурсів супроводжуються формуванням витрат підприємства, які у свою чергу на завершальній стадії замкнутого виробничого циклу мають можливість переходу до майбутніх періодів у вигляді незавершеного будівництва, добровільного страхування, підготовчих робіт з виробництва в сезонних галузях промисловості, оплати діяльності в період відсутності продажів та ін. Відповідно до цього, відшкодування витрат завжди відбувається за рахунок валового доходу підприємства в теперішньому періоді, на відміну від затрат, що сплачуються за рахунок валового доходу в теперішніх і майбутніх періодах.

Повноцінне врахування витрат підприємства можливе лише за умови проведення всебічного економічного та фінансового аналізу його діяльності шляхом розчленовування процесів господарської діяльності на окремі складові частини (операційну, інвестиційну та фінансову) й вивчення різноманіття відповідних зв'язків і залежностей з метою реальної оцінки фінансового стану підприємства, його прибутків і збитків, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами й кредиторами тощо.

У звітному періоді завершальний етап виробничого циклу окремого суб'єкта господарювання супроводжується використанням витрат при визначенні фінансових результатів його діяльності, на основі отриманих даних щодо зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Досягнення основної внутрішньовиробничої цілі підприємства з позицій системного підходу – перевищення «виходу» (обсягів реалізованої продукції) над «входом» (видатками ресурсів) дозволяє прийняти обґрунтоване управлінське рішення щодо циклічного продовження виробничої діяльності як частини процесу розширеного відтворення, що поновлюється у зростаючих обсягах.

У свою чергу забезпечення простого відтворення здійснюється за допомогою визначення єдиної ланки ланцюга – собівартості продукції, що розглядається у вигляді вартісної оцінки використовуваних

ресурсів у процесі виробництва і реалізації продукції, тобто поточних видатків певного підприємства [4].

Висновки з проведеного дослідження. Аналізуючи поняття «витрати» підприємства, можна зробити висновок, що до теперішнього часу серед науковців не існує єдиної думки щодо розкриття їхньої сутності, отже, не можна стверджувати однозначно про встановлення чинників, що їх визначають. Водночас виникнення витрат зумовлюється їх ресурсною забезпеченістю й, у більшості випадків, має вартісний вимір. Більш глибокими за своїм змістовним наповненням є поняття «витрати» підприємства як вираження затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством власної виробничої та реалізаційної діяльності.

До основних властивостей економічної категорії «витрати» слід віднести:

- різнобічність існуючих класифікацій за ознаками та критеріями, що зумовлює складність управління витратами підприємства й впливає на їх керуваність;
- складність з позицій досягнення економічних результатів діяльності через можливе виникнення певних протиріч при визначенні сутності витрат підприємства;
- швидку змінюваність витрат підприємства, що пов'язана з безперервними змінами ринкових умов господарювання і зумовлює необхідність їх розгляду не у статичі, а в динаміці;

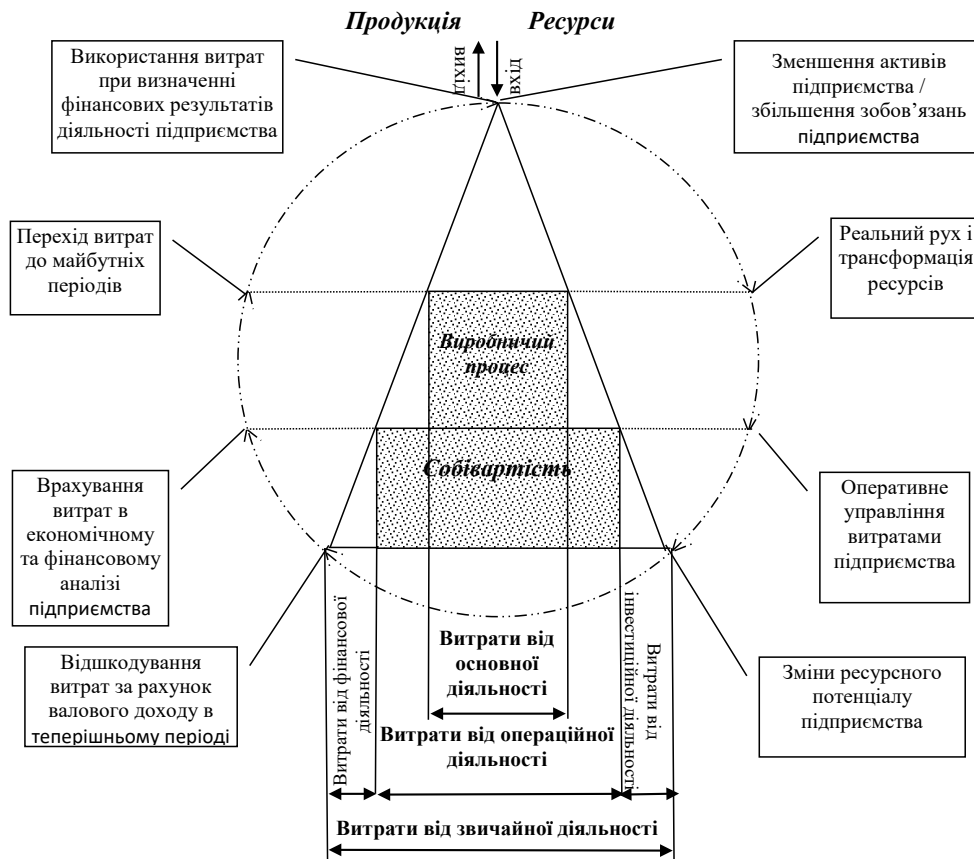


Рис. 1. Схема формування витрат за видами діяльності підприємства

– відсутність універсальних методів обліку і оцінки витрат підприємства.

Розглянута характеристика основних теоретичних підходів до тлумачення даного поняття дозволила розробити схему формування витрат за видами діяльності підприємства відносно практичної реалізації виробничого процесу, що базується на системному підході й дозволяє розподіляти їх в залежності від відповідної стадії перетворення вхідних ресурсів системи на кінцевий продукт споживання.

Виходячи з рис. 1, одним з головних напрямів застосування витрат підприємства є розрахунок собівартості продукції як одного з узагальнюючих показників діяльності, що характеризує ефективність його роботи в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
2. Экономика. Толковый словарь / [пер. с англ., общ. ред. И.М. Осадчая]. – М.: «ИНФРА-М», 2000. – 840 с.
3. Гаценко О.П. Управлінський облік: навч. посіб. [для дистанційного навчання] / Гаценко О.П.; [за наук. ред. Ю.В. Ніколенка]. – К.: Університет «Україна», 2008. – 359 с.
4. Юровский Б. Себестоимость продукции: планирование, учет, анализ. Методические рекомендации по калькулированию себестоимости, основанные на требованиях стандартов бухгалтерского учета / Юровский Б. – Х.: Центр Консульт, 2003. – 208 с.

REFERENCES:

1. Turylo A.M. Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: navch. posib. / Turylo A.M., Kravchuk Yu.B., Turylo A.A. – K. : Tsentr navchalnoi litratury, 2006. – 120 s.
2. Ekonomyka. Tolkov yi slovar / [per. s anhl., obshch. red. Y.M. Osadchaia]. – M. : «YNFRA-M», 2000. – 840 s.
3. Hatsenko O.P. Upravlinskyi oblik : navch. posib. [dlia dystantsiinoho navchannia] / Hatsenko O.P.; [za nauk. red. Yu.V. Nikolenska]. – K. : Universtyet «Ukraina», 2008. – 359 s.
4. Yurovskiy B. Sebestoymost produktsyy : planirovaniye, uchet, analiz. Metodycheskiye rekomendatsyy po kalkulyrovaniyu sebestoymosti, osnovann ye na trebovaniyakh standartov bukhhalterskoho ucheta / Yurovskiy B. – Kh. : Tsentr Konsult, 2003. – 208 s.
5. Upravlenye proyvodstvenn ymy zatratamy v prom yshlennosty / R.Ya. Vakulenko, E.Yu. Stepanova, A.V. Chernova, V.V. Shumylyn. – M. : Mashynostroenye, 2000. – 165 s.
6. Tsal-Tsalko Yu.S. Vytraty pidpriemstva : navch. posib. / Tsal-Tsalko Yu.S. – K. : TsUL, 2003. – 656 s.
7. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [Chynnyi vid 2000-01-19 zi zminamy i dopovnenniamy], [Elektronnyi resurs] // Podatky ta

5. Управление производственными затратами в промышленности / Р.Я. Вакуленко, Е.Ю. Степанова, А.В. Чернова, В.В. Шумилин. – М.: Машиностроение, 2000. – 165 с.

6. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – К.: ЦУЛ, 2003. – 656 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Чинний від 2000–01–19 зі змінами і доповненнями], [Електронний ресурс] // Податки та бухгалтерський облік. Інформаційно-аналітична газета. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

8. Строительный словарь / Словари и энциклопедии на Академике [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/stroitel/>

9. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: навч. посіб. / Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева. – Суми: ВТД Університетська книга, 2004. – 412с.

10. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 703 с.

11. Управління витратами: навч. посіб. / [Грещак М.Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С. та ін.]; за ред. М.Г. Грецака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.

12. Бланк И.А. Управление прибылью / Бланк И.А. – К.: Ника-центр, 1998. – 544 с.

13. Заруднев А.И. Управление затратами хозяйствующего субъекта: стратегический аспект: дис. канд. экон. наук: 08.00.05. / Алексей Иванович Заруднев. – М., 2003. – 185 с.

14. Дикань В.Л. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки / В.Л. Дикань, О.О. Калініченко. – Х.: Гриф, 2000. – 80 с.

15. Фінансовий менеджмент: підруч. / [під ред. А.М. Поддєрогіна]. – К.: КНЕУ, 2005. – 535с.

bukhhalterskyi oblik. Informatsiino-analitychna hazeta. – Rezhym dostupu : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

8. Stroyteln yi slovar / Slovary y entsyklopedyy na Akademyye [Elektronn yi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/stroitel/>

9. Melnyk L.H. Ekonomika pidpriemstva: navch. posib. / L.H. Melnyk, O.I. Korintseva. – Sumy: VTD Universtyetska knyha, 2004. – 412s.

10. Holov S.F. Upravlinskyi oblik : pidruch. / Holov S.F. – K. : Libra, 2003. – 703 s.

11. Upravlinnia vytratamy : navch. posib. / [Hreshchak M.H., Hordiienko V.M., Kotsiuba O.S. ta in.]; za red. M.H. Hreshchaka. – K. : KNEU, 2008. – 264 s.

12. Blank Y.A. Upravlenye pryb yliu / Blank Y.A. – K. : Nyka-tsentr, 1998. – 544 s.

13. Zrudnev A.Y. Upravlenye zatratamy khoziaistvuiushcheho sub'yekta: stratehicheskyi aspekt: dys. kand. ekon. nauk : 08.00.05. / Aleksei Yvanovych Zrudnev. – M., 2003. – 185 s.

14. Dykan V.L. Minimizatsiia vytrat vyrobnytstva v umovakh perekhidnoi ekonomiky / V. L. Dykan, O.O. Kalinichenko. – Kh. : Hryf, 2000. – 80 s.

15. Finansovyi menedzhment : pidruch. / [pid red. A.M. Poddierohina]. – K. : KNEU, 2005. – 535s.