

УДК 330.1

JEL classification: M21

Круш П. В.

канд. економ. наук, професор КПП ім. Ігоря Сікорського

Пашков С. І.

магістр ФММ КПП ім. Ігоря Сікорського

СУТНІСТЬ ТА СТРУКТУРА ВИТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

У статті розкрито економічний та бухгалтерський підхід до економічної сутності витрат. Розглянуто різні трактування категорії «витрати», розроблені вітчизняними та закордонними вченими. Встановлено основні принципи, на яких повинен ґрунтуватися процес структурування витрат підприємств. Виокремлено основні складові частини механізму структурування витрат промислових підприємств. Розглянуто теоретичні основи висновків аудиту в умовах невизначеності. Вирішене питання фінансових показників компаній у ринкових умовах. Запропоновано покращення щодо розробки методів процедур верифікації на основі покращення подання результатів аудиту фінансової звітності на основі об'єктивних факторів. Перевірено доцільність аудиторських звітів та фінансових показників компанії та пропозиції щодо розробки їх техніки. Сформульовано функціональні рівняння та умови, яких слід дотримуватися.

Ключові слова: витрати; структура; структурування витрат; принципи; механізм структурування; промислові підприємства.

Постановка проблеми. Практика господарювання на вітчизняних промислових підприємствах указує на те, що витрати у наш час є суто об'єктом обліку, тоді як ринкові умови для підвищення ефективності господарської діяльності цих підприємств вимагають створення та реалізації дієвої системи управління їх витратами. Таке управління повинно передбачати не лише зменшення розміру окремих складових витрат та, відповідно, зниження собівартості продукції промислових підприємств, але й встановлення раціонального співвідношення між цими складовими.

Необхідність впорядкування структури витрат промислових підприємств України зумовлена тим, що нині структура цих витрат не є раціональною. Зокрема, для переважної більшості видів промислової продукції вітчизняних підприємств, характерна надзвичайно висока частка матеріальних затрат, тоді як, наприклад, частка витрат на оплату праці досить мала.

Розглядаючи витрати в цьому аспекті, першочергово необхідно визначити їхню сутність, структуру та роль у забезпеченні ефективності виробничо-господарської діяльності промислового підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначення терміну «витрати» розглядається у працях багатьох як вітчизняних – Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, Л.М. Кіндрацької, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, А.В. Череп, М.Г. Чумаченка, так і зарубіжних вчених-економістів – Е. Бріттона, Дж. К. Ван Хорна, К. Друрі, Б. Нідлза, Б. Райна, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера та інших. Питання структури витрат досліджували вчені М.Г. Грещак, А.М. Турило, Г.О. Паргин, Ю.С. Цал-Цалко. Не зважаючи на значні досягнення в теорії та практиці управління витратами, існують розбіжності щодо трактування сутності витрат, вимагають подальшого дослідження питання структури витрат промислових підприємств, а також їхній вплив на ефективність діяльності даних підприємства. Ці питання ще не достатньо досліджені та потребують подальшого вивчення. Зважаючи на зазначене вище, тема статті є актуальною.

Постановка завдання. В економічній літературі немає єдиного погляду щодо визначення сутності витрат. Тому основними цілями статті є аналіз та узагальнення цього поняття. З огляду на достатню кількість наукових розробок стосовно визначень категорії «витрати» не ставиться за мету винайти особливе трактування, яке суттєво відрізнятиметься від загальноприйнятих. Проте розуміння економічної сутності цього поняття значною мірою відображається на методичних підходах до дослідження структури витрат промислових підприємств та визначення їхньої ролі у забезпеченні ефективності виробничо-господарської діяльності даних підприємств.

Методологія. Методологічною основою наукової роботи є сукупність методів і прийомів, які використовувалися в процесі дослідження, а саме методи: теоретичного узагальнення – для розкриття сутності і змісту витрат як економічної категорії; порівняння – для розмежування понять та критичного аналізу різних поглядів науковців на сутність та структуру витрат промислових підприємств.

Виклад основного матеріалу. Ефективна діяльність промислових підприємств та їх майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та визначенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для промислового підприємства ключовим у фундаменті його діяльності. Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають розмір доходів підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність.

Витрати – досить значуща економічна категорія, питання сутності якої досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки. На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалося постійним, а

змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними.

Еволюція розвитку знань щодо сутності і змісту категорії «витрати» мала п'ять етапів розвитку знань про витрати. Перший етап пов'язується з потребами господарюючих суб'єктів Стародавнього світу щодо визначення та реєстрації витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств [1; 2].

Другий етап пов'язано із зародженням у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. При цьому хронологія запису операцій привела до появи нового методу – рахунку [3]. Разом із тим, як зазначають О.В. Олійник та В.О. Іваненко, не було рахунків витрат, не склалися оборотні відомості, дані балансу не узагальнювалися [4]. Отже, слід зазначити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало.

На третьому етапі (XIV – кінець XIX ст.) науковці визначають витрати як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва.

На початку XX ст. у наукових працях М. Туган-Барановського набули подальшого розвитку погляди засновників неокласичної теорії на зміст витрат з використанням нових за змістом понять – «вартість» і «трудова вартість». Як зазначав автор «вартість» це господарська витрата, яка здійснюється заради здобування предмета і включає витрачання засобів виробництва та праці, а трудова вартість це частина цієї витрати, а саме – витрати праці [5].

Наступний етап в еволюції наукових знань щодо витрат виокремлюється в межах XX століття і пов'язується з використанням економіко-математичних методів у теорії витрат та іменами таких науковців, як Е. Шмаленбах, Г. Фандель, Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк, А. Хігінс, Є.Є. Слущкий [3]. Вважаємо, що цей етап починається з кінця XIX століття, продовжується у XX й визначається не лише використанням економіко-математичних методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу.

Початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління Г. Фандель вважає їх розподіл Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні та змінні, а також систематизацію ним чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього [6]. Шмаленбах Е. сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси.

Ґрунтуючись на розробках Е. Шмаленбаха, Г. Фандель вирізняв чотири напрями дослідження: розподіл затрат за ознакою їх залежності від зайнятості, визначення категорій затрат, розрахунок собівартості, поділ

загальних витрат на постійну та змінну частини [6]. Надалі ці напрями розвивалися іншими вченими, впливали і досі впливають на розуміння витрат як об'єкта і процесу управління.

Паралельно з розвитком теоретичних аспектів управління витратами розвивався їх облік. Розроблена й упроваджена система стандарт-кост (1911р.), сформульовані принципи директ-костингу (1933 р.), запропоновано вести облік витрат за центрами відповідальності. У середині ХХ ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [5].

Загалом учені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби управління. Цікавою на даному етапі є точка зору вчених-економістів, які визначили такі поняття, як економічні та бухгалтерські витрати.

Вважаємо, що найзначущим у розумінні сутності економічних витрат є їх розподіл на зовнішні (явні) та внутрішні (неявні). Цей розподіл визначається різними власниками на ресурси. Зовнішні витрати, по суті, являють собою плату постачальникам ресурсів (праці, сировини, енергії тощо), які не є власністю даного підприємства. Внутрішні витрати – це грошові платежі, які можуть бути отримані за самостійно використаний ресурс, що перебуває у власності підприємства, фірми, при найкращому з можливих способів його застосування. Слід зазначити, що економічні витрати можна розглядати з позицій окремого товаровиробника (підприємства) – приватні витрати – або суспільства в цілому – суспільні витрати.

Бухгалтерські витрати підприємств не ідентичні його економічним витратам. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є такі: зв'язок тільки з оплатою чинників виробництва, які надходять на підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок із виробничим процесом як предметно, так і в часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів із визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню; вплив на фінансові результати. Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Отже, бухгалтерські – це витрати виробництва, економічні – це альтернативні витрати. Витрати на виробництво можуть збігатися з альтернативними, але можуть і не збігатися. Останнє зумовлено можливими відхиленнями цін на ринках ресурсів від рівноважних.

Таким чином, для даного етапу еволюції сутності витрат (кінець ХІХ – 2-га половина ХХ ст.) характерним є існування двох підходів – бухгалтерського та економічного. Вони не суперечать один одному. Так, економічний підхід є корисним для розуміння сутності витрат та обґрунтування управлінських рішень у довгостроковій перспективі.

Більш реалістичним, на нашу думку, є бухгалтерський підхід до оцінки витрат, згідно з яким під витратами підприємства слід розуміти комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості

продукції (товарів, робіт, послуг). Бухгалтерський підхід до визначення витрат є важливим інструментом їх оперативного управління.

Ефективне управління витратами підприємства набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки. Саме з її розвитком в Україні й слід пов'язувати наступний етап розвитку знань про витрати (кінець XX – початок XXI ст.), який стосується подальшого вдосконалення управління ними.

Дослідження нормативно-правового забезпечення та сучасних літературних джерел у сфері теорії та практики управління витратами дозволило виявити основні тенденції у формуванні сучасного понятійного апарату та проблемне питання, що полягає в одночасному використанні двох термінів «витрати» і «затрати». Сьогодні вирізняються три основні напрями щодо трактування науковцями понять «затрати» і «витрати», а саме: використання лише терміну «витрати»; ототожнення цих понять; розмежування цих понять із виокремленням певних властивостей. Так, на законодавчому рівні й у нормативних актах поняття «затрати» не закріплено. Певне коло економістів також застосовують лише термін «витрати».

Такі економісти, як: М.П. Кондрюков, М.Г. Грещак, О.С. Коцюба розглядали витрати як витрати виробництва, з одного боку, та витрати споживання – з іншого. М.П. Кондрюков витратами визначав вартість ресурсів, використаних на певні цілі підприємства. У цьому визначенні виділяються три моменти: витрати визначаються величиною використаних ресурсів; величина використаних ресурсів повинна бути представлена в грошовому вираженні для порівняння різних ресурсів; поняття витрат має обов'язково співвідноситися з конкретними цілями і завданнями [7].

Ф.Ф. Бутинець розглядає ж витрати як загальноекономічну категорію, яка характеризує використання різних речовин і сил у процесі господарювання. Він відокремлював поняття витрат у бухгалтерському розумінні від витрат в економічному розумінні. Під економічними витратами розумів «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошових коштів, які можна отримати при більш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [8].

Багато науковців пов'язують визначення витрат з витрачанням матеріальних та грошових коштів на виробництво та реалізацію, також підкреслюють, що витрати, це вартісне вираження витрачених ресурсів. На нашу думку, слід погодитись з Скрипник М.І., який на основі ретроспективного та глибокого вивчення даної категорії пропонує наступне визначення витрат – «витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта» [9].

Перераховані вище вчені-економісти вносять у визначення витрат всі аспекти, що супроводжують цю економічну категорію.

Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати власне визначення категоріям «витрати». Витрати – це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді.

Основною метою створення та реалізації комплексу заходів з управління витратами промислових підприємств є оптимізація їх розміру та структури, за якої максимізується величина фінансових результатів підприємства. Досягнення цієї мети потребує виконання певної сукупності завдань, основними з яких є такі: здійснення групування витрат за певними ознаками, які відповідають вибраним цілям управління витратами; виявлення взаємозв'язків між різними групами витрат; оцінювання впливу витрат різних груп на величину фінансових результатів підприємства; знаходження такої величини кожної групи витрат та, відповідно, співвідношення між ними, за яких фінансові результати діяльності підприємства досягають максимального значення.

Отже, управління витратами промислового підприємства повинно забезпечувати встановлення найкращої структури цих витрат за обмежень щодо умов внутрішнього та зовнішнього середовища, в яких функціонує підприємство.

Аналізуючи сукупність умов, за яких на промисловому підприємстві можна створити дієвий та ефективний механізм структурування витрат, передусім звернемо увагу на те, що побудова та функціонування такого механізму повинні ґрунтуватись на низці фундаментальних взаємопов'язаних принципів. До основних принципів структурування витрат промислових підприємств у процесі формування фінансових результатів їх діяльності відноситься: принцип системності, який передбачає застосування системного підходу до процесу оцінювання та структурування витрат; принцип комплексності, який передбачає розгляд процесів структурування витрат підприємств у всій його повноті та у взаємозв'язку із іншими видами управлінської діяльності підприємства; принцип раціональності, згідно з яким процеси структурування витрат підприємства повинні мати на меті встановлення раціональних розмірів та структури цих витрат, а також визначення раціональних співвідношень між витратами різних груп; всеохопне впровадження ефективних методів зниження витрат; створення належного інформаційного забезпечення процесів структурування витрат підприємства; урахування галузевої специфіки підприємства у процесі розроблення та реалізації заходів щодо структурування його витрат. Зокрема, таке урахування потребує вивчення галузевих особливостей формування та структури собівартості продукції промислових підприємств.

На нашу думку, застосовувати функції управління витратами підприємств в повному обсязі можна лише у випадку, коли на ньому створено дієвий механізм їх структурування. Основними складовими процесу структурування витрат промислових підприємств під час формування фінансових результатів їх діяльності є:

1. Індикатори структурування витрат підприємства, тобто сукупність показників, за допомогою яких можна оцінити ефективність прийнятої у цей час на підприємстві системи управління його витратами.

2. Напрями структурування витрат підприємства, тобто перелік заходів, за допомогою яких можливо забезпечити раціоналізацію розміру та структури витрат промислових підприємств. Серед ознак групування напрямів структурування витрат підприємства важливе місце повинна посідати ознака міри впливу реалізації цих напрямів на зміну значень певних показників, що характеризують фінансовий стан підприємства.

3. Параметри структурування витрат підприємства, тобто сукупність показників, зміна яких впливає на зміну розміру та структури витрат підприємства.

4. Інструменти структурування витрат – сукупність засобів, за допомогою яких менеджери підприємства можуть довести значення параметрів структурування його витрат до бажаного рівня.

5. Показники, що характеризують об'єкти структурування витрат підприємства. Це показники діяльності підприємства, які можуть змінитися внаслідок зміни значень параметрів структурування витрат.

6. Критерії ефективності структурування витрат підприємства – це показники його діяльності, зміна значень яких у підсумку і є метою такого структурування. Цими показниками можуть бути, зокрема, чистий прибуток підприємства, прибутковість продукції, ринкова вартість підприємства тощо.

Схему функціонування механізму структурування витрат підприємства зображено на рис.1.

Як впливає зі схеми на рис.1, структурування витрат повинно передбачати неперервність та цілеспрямованість функціонування його механізму. Цей механізм доцільно розглядати як впорядковану у часі та просторі послідовність дій, спрямованих на встановлення найкращого співвідношення між складовими витрат промислового підприємства, за якого досягається максимальна величина фінансових результатів його діяльності.

Висновки. Таким чином, дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити й наочно показати еволюцію розвитку знань щодо сутності й змісту категорії «витрати».

До основних принципів структурування витрат промислових підприємств у процесі формування фінансових результатів їх діяльності належать принципи: системності, комплексності, раціональності, всеохопного впровадження ефективних методів зниження витрат,

створення належного інформаційного забезпечення процесів структурування витрат підприємства, урахування галузевої специфіки промислових підприємств у процесі розроблення та реалізації заходів щодо структурування його витрат.

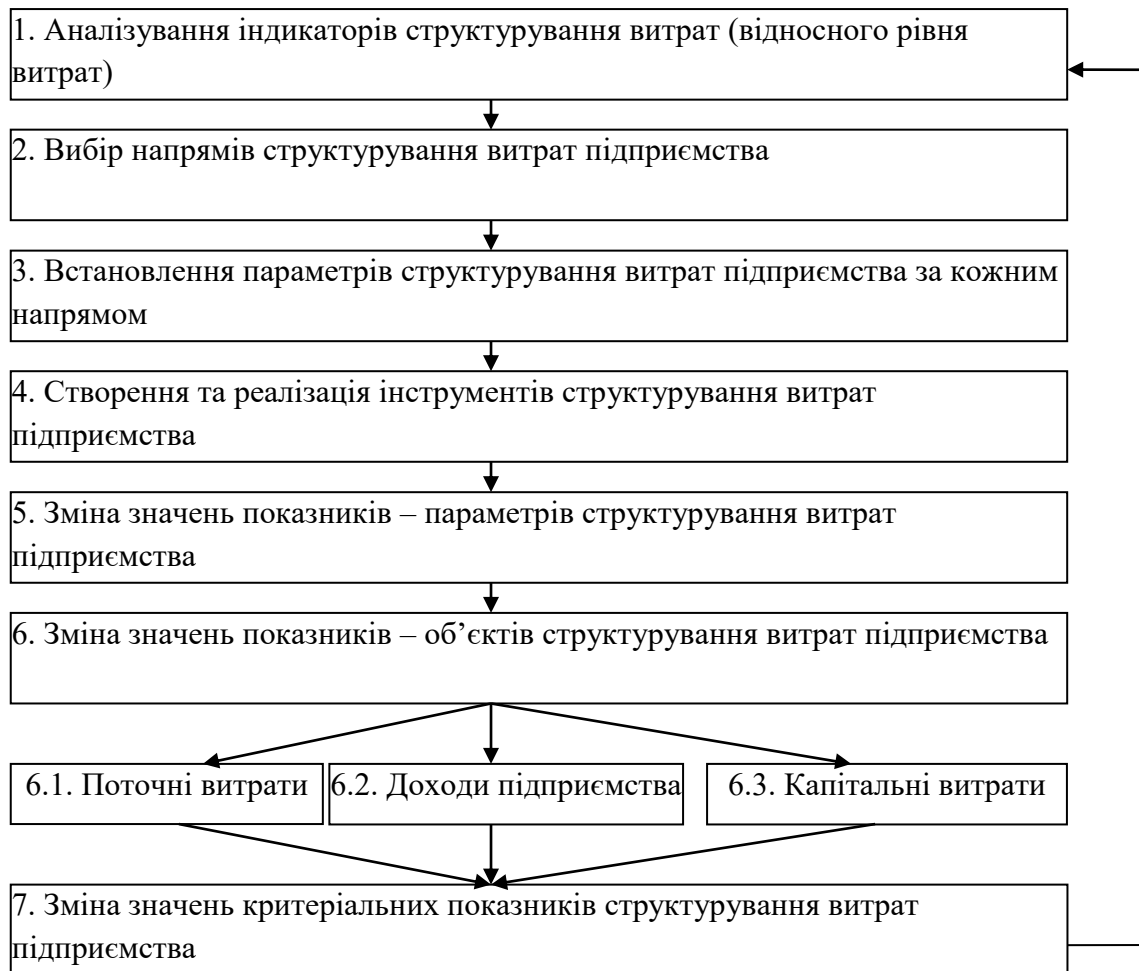


Рис. 1 Схема функціонування механізму структурування витрат підприємства

Механізм структурування витрат промислового підприємства доцільно розглядати як впорядковану в часі та просторі послідовність дій, спрямованих на встановлення найкращого співвідношення між складовими витрат суб'єкта господарювання, за якого досягається максимальна величина фінансових результатів його діяльності. Основними складовими механізму структурування витрат промислових підприємств є: індикатори процесу структурування витрат підприємства; напрями структурування витрат підприємства; параметри структурування витрат підприємства; інструменти такого структурування; показники, що характеризують об'єкти структурування витрат підприємства; критерії ефективності структурування витрат підприємства.

Подальші дослідження проблеми структурування витрат промислових підприємств повинні передбачати вдосконалення прийнятих підходів до встановлення нормативів (рекомендованих значень) показників структури

операційних витрат з урахуванням галузевої специфіки діяльності цих підприємств.

Список використаних джерел

1. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера, за ред. Р. Дяківа. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002.
2. Соколов Я. В., 1985. *История развития бухгалтерского учета*. М.: Финансы и статистика.
3. Сорока С., 2014. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. Вип. 6.
4. *Бухгалтерський облік: історичний аспект*. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006.
5. Юхименко П.І., 2002. *Історія економічних учень: навч. посібник*. К.: Знання-Прес.
6. Фандель Г., 2000. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грецака. К.: Таксон.
7. Грецак М.Г., Коцюба О.С., 2006. *Управління витратами: навч. метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Вид. 2-ге, без змін*. К.: КНЕУ.
8. Бутинець Ф.Ф., 2009. *Бухгалтерський фінансовий облік* підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута».
9. Скрипник М.І., 2009. Сутність витрат як економічної категорії. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. № 18.
10. Курило О.Б., 2013. Сутність, принципи та механізм структурування витрат промислових підприємств. *Вісник НУ «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. № 767.

Круш П.В.

*кандидат економічних наук, професор
КПИ ім. Ігоря Сикорського*

Пашков С.И.

студент ФММ КПИ ім. Ігоря Сикорського

СУТЬ И СТРУКТУРА РАСХОДОВ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье раскрыто экономический и бухгалтерский подход к экономической сущности расходов. Рассмотрены различные трактовки категории «издержки», разработанные отечественными и зарубежными учеными. Установлены основные принципы, на которых должен основываться процесс структурирования затрат предприятий. Выделены основные составные части механизма структурирования расходов промышленных предприятий. Рассмотрены теоретические основы выводов аудита в условиях неопределенности. Решен вопрос финансовых показателей компаний в рыночных условиях. Предложено улучшение по разработке методов процедур верификации на основе улучшения представления результатов аудита финансовой отчетности на основе объективных факторов. Проверено целесообразность аудиторских отчетов и финансовых показателей компании и предложения по разработке их техники. Сформулированы функциональные Уравнение и условия, которых следует соблюдать.

Ключевые слова: расходы; структура; структурирование затрат; принципы; механизм структурирования; промышленные предприятия.

Krush P.V.

*PhD of Economics, professor
Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute*

Pashkov S. I.

student FMM Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute

THE ESSENCE AND STRUCTURE OF THE INDUSTRIAL ENTERPRISE EXPENDITURE

The article deals with the economic and accounting approach to the economic essence of expenses. Different interpretations of the category «expenses», developed by domestic and foreign scientists are considered. The basic principles on which the process of structuring the expenses of enterprises should be based are established. The main components of the mechanism of structuring the expenses of industrial enterprises are singled out. The article deals with the theoretical foundations of audit statements under uncertainty. Solved question reflect the financial performance of companies in market conditions. Committed development proposals on methods of verification procedures on the basis of improving the presentation of the results of the audit of the financial statements based on objective factors. The appropriateness of audit reports and financial performance of the company and offered suggestions to develop their technique. An approach to the translation of statements formed functional equations and conditions to be complied with.

Keywords: costs; structure; cost structure; principles; structuring mechanism; industrial enterprises.

Круш П.В.

kafedra-ep-fmm@ukr.net

Пашков С. І.

Givik.bot@gmail.com