

УДК 657:21. «091»:336.5.02.

ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ВИТРАТ

Колісник Г.М., к.е.н., доцент
Закарпатський державний університет

В статье рассмотрено эволюцию и стадии развития управленческого учета и управления затратами. Исследованы главные элементы «противозатратного механизма». Выяснено его основную цель, функции и источники формирования затрат. Проанализировано систему влияния факторов на затраты предприятия известными немецкими экономистами, а также исследовано взгляды отечественных экономистов про неизбежность эффективной системы управления затратами субъектов предпринимательства и развития экономики Украины.

Ключевые слова: *затраты предприятия, управление затратами, факторы влияния затрат, функции затрат, источники формирования затрат.*

The article reviews the evolution and development stages of management accounting and cost management. The major elements of "effective mechanism" have been investigated. Its main purpose, functions and sources of costs was found. The influence of factors on the costs was analyzed by well-known German economists, as well as the views of local economists about the inevitability of an effective system of cost management of businesses and economic development of Ukraine were explored.

Key words: *costs of the enterprise, cost management, factors affecting costs, the cost function, sources of cost.*

Постановка проблеми. В умовах фінансово-економічної кризи, коли мають місце такі негативні явища як нестабільність, невизначеність, непередбачені зміни основних показників фінансово-господарської діяльності, досить актуальним є питання історії виникнення та формування витрат, які є пов'язанні із різними галузями народного господарства. Зростання ролі і значення управлінських аспектів розвитку витрат в системі управління підприємством зумовлює підвищення вимог до удосконалення і розвитку управлінського обліку, а також дослідження сутності витрат з моменту історії їх розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У зв'язку із набранням чинності нового Податкового кодексу витрати підприємства є і були актуальним питанням в сучасних умовах господарювання та в історичному ракурсі. В літературних джерелах питанням історії виникнення витрат підприємства приділено недостатню увагу. Окремим питанням концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні приділялась увага у працях: О.І. Корольова у статті «Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні» (Економіка, Фінанси, Право. 2008, №7) розглядає проблему розвитку бухгалтерського обліку витрат на підприємствах машинобудівного комплексу України. Розглядалось і поняття категорії «Витрати» відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності у своїй статті автор Л.А. Лахтінова (Фінанси України 2006, №8) досліджує питання сутності витрат і їх розподіл відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Автор Т. Сльозко у статті «Методи обліку витрат: історія та сучасність» (Бухгалтерський облік і аудит 2007, №7) у своїй статті приділяє увагу методам обліку витрат із поглибленим історичним дослідженням. Однак, сьогодні в економічній літературі маловивченим є питання історії розвитку витрат підприємства та управління ними.

Основна мета дослідження полягає у визначенні концепції теорії розвитку витрат підприємства при прийнятті управлінських рішень.

Основні результати дослідження. Витрати як явище і процес заявили про себе ще в епоху Античності. У ті стародавні часи дрібні виробники і торгівці, щоб досягти власного збагачення намагались порівнювати суму отриманих доходів із сумою, понесених витрат. А Ксенофонт радив рабовласникам дотримуватись своєрідної мінімаксової стратегії збагачення: давати рабам якомога менше заробітку, а вимагати від них якомога більше продуктів [1].

У середньовічній Англії „учасники гільдій намагались детальним інформуванням своїх клієнтів про вартість матеріалів і праці переконувати їх в якості та інших перевагах своїх виробів” [2].

Процес розвитку теорії і практики управління тісно взаємодіє із розвитком системи обліку виробничої діяльності суб'єктів господарювання.

Заслужують уваги міркування і висновки С.Д. Голова щодо визначення стадій еволюції управлінського обліку і управління витратами (рис. 1).

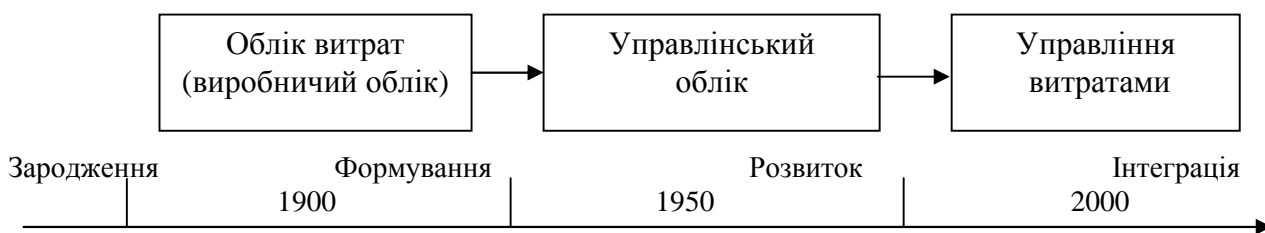


Рис. 1. Еволюція і стадії розвитку управлінського обліку і управління витратами [3]

На думку С. Голова, управлінський облік на початку ХХІ століття інтегрувався з іншими функціями управління і перестав існувати як самостійний феномен.

Г. Партин поділяє іншу точку зору: „... Управлінський облік є основою системи інформаційного забезпечення управління підприємством... Оскільки більшість управлінських рішень ґрунтується на зіставленні даних про доходи і витрати, які пов’язані з їх реалізацією, то правильно вважати, що саме в системі управлінського обліку міститься інформація щодо управління витратами. У той же час управління витратами – це управлінський процес, який є складовою загальної системи управління підприємством, має конкретний об’єкт, особливі завдання та органічно пов’язаний з управління іншими сферами діяльності підприємства. Управління витратами має здійснюватись відповідно до загальних принципів, функцій і методів менеджменту. Ефективність процесу управління витратами значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Тому зростання значення управління витратами в системі управління підприємством зумовлює підвищення вимог до вдосконалення і розвитку управлінського обліку” [2].

Із вищезазначених міркувань випливає висновок про необхідність розгляду управління витратами як елементу системи управління підприємством, тобто з позицій системного підходу. І тому вартує „проінвентаризувати” основні погляди на мету управління підприємством, а саме:

- максимізація прибутку підприємства;
- мінімізація витрат підприємства;
- забезпечення стійкого економічного зростання;
- забезпечення фінансової стабільності підприємства;
- максимізація ринкової вартості підприємства;
- мінімізація підприємницького ризику;
- максимізація споживчої цінності, що створюється на підприємстві;
- досягнення високої конкурентоспроможності підприємства.

Витрати підприємницьких структур формуються за певним алгоритмом і механізмом. В економічній літературі термін «механізм» має багато визначень і відповідно є різні види та класифікації, які нерідко є його гостродискусійними. Між тим з однією тезою погоджуються усі економісти: господарський механізм відображає відносини управління, а його складовою є економічний механізм, який становить сукупність форм і методів управління виробництвом і витратами. Інакше кажучи, складовою економічного механізму є «противитратний механізм», який «забезпечує зниження питомих виробничих витрат» [5].

На нашу думку, головними елементами «противитратного механізму» є його мета, функції, чинники і джерела формування витрат. У цьому механізмі має бути мікро- і макрорівень. На макрорівні механізму йдеться про взаємодію держави з підприємницькими структурами, а на мікрорівні – про взаємодію між самими діловими одиницями, для яких найважливішими є формування оптимального рівня витрат, особливо виробничих, від якого залежить обсяг прибутку. З позиції фізичної економії загалом витрати – це різні «речовини і сили природи», які використовуються підприємствами у виробництві. І буде правильно сказано, що витрати виробництва – це все те, у що обходиться підприємству виготовлення продукту.

Основною метою «противиробничого механізму» має бути пошук резервів зниження витрат або собівартості продукції виробництва, підприємству, цеху, ділянки тощо.

Усі чинники витрат доцільно поділити на дві основні групи: зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх чинників належать: рівень світових цін на електроносії та інші базові ресурси, якість виробничих ресурсів, обсяги державних дотацій підприємствам і державних резервів, ефективність податкової системи, кредитна політика, встановлення мінімального розміру соціальних стандартів.

Внутрішні чинники – це:

- величина підприємства, його потужність, інтенсивність і глибина виробництва;
- кількість і строки експлуатації засобів виробництва;
- якісний і кількісний склад працівників;
- кількість стадій виробництва;
- обсяги фінансувань науково-технічних досліджень та розробок на підприємстві;
- рівень економічної безпеки підприємства.

Відомий німецький економіст Г. Фандель вважає, що «початком розвитку теорії витрат підприємства» є «поділ Шмаленбаком (1925) на постійні та змінні, а також систематизацію ним чинників, що визначають рівень витрат і впливають на нього» [6]. Цей висновок є дуже спірний, якщо дивитися на нього з широких історико-світових позицій, хоча з ним можна було б погодитися, якщо даний висновок стосується розвитку економічної теорії в Німеччині. Адже у книзі Г. Фанделя йдеться про «найважливіші напрями досліджень у цій царині за останні 30 років» [6].

Однак заслуговують уваги міркування Г. Фанделя щодо «історичного аспекту розвитку теорії витрат» [6] у Німеччині у XX столітті.

До речі, Г. Фандель виділив у теоретичних дослідженнях Шмаленбаха такі чотири основні аспекти:

- поділ витрат за ознакою їх залежності від зайнятості на постійні і змінні. Незалежні від зайнятості витрати є постійними, вони необхідні для підтримання виробничої готовності підприємства в певному періоді. Ці витрати є й тоді, коли підприємство не виготовляє продукції. Водночас витрати, які залежні від зайнятості є змінними витратами;

- класифікація витрат за ступенем їх залежності від зайнятості на п'ять категорій: постійні витрати (коли граничні витрати (МС) дорівнюють нулю); пропорційні витрати (коли МС дорівнюють середнім витратам), дегресуючі витрати (коли МС менші за середні витрати); прогресуючі витрати (коли МС більші за середні витрати); регресуючі витрати (коли граничні витрати є від'ємними);

- поділ загальних витрат на постійну та змінну складові залежно від лінійної динаміки загальних витрат;

- вартісне обчислення витрат як фактор виробництва з урахуванням їх дефіцитності. Оптимальність оцінок тут визначається тим, наскільки вони сприяють ефективному використанню цих факторів.

Якщо Шмаленбах вважав зайнятість основним чинником, що впливає на витрати підприємства, то Руммель (1949) і Гутенберг (1951) розглядали системи різних чинників (рис. 2).

Руммель	Гутенберг
Витрати факторів	Виробнича програма зайнятості
Рівень зайнятості	Ціни факторів
Ціни затрачуваних факторів	Якість факторів
Інтенсивність роботи і рівень продуктивності робітників і машин	Організація виробництва
Величина замовлення на продукцію	Величина підприємства
Установлені перерви в роботі підприємства	

Рис. 2. Система чинників впливу на витрати підприємства за Руммелем і Гутенбергом [6]

Наслідком вищенаведених класифікацій було те, що величина витрат була поставлена у залежність від трьох чинників: якості, пропорцій та цін факторів виробництва, що стало сильним поштовхом для нового періоду розвитку теорії витрат підприємства – теорії виробничих і витратних моделей розвитку підприємства.

М.І. Зібер розглядав витрати через призму економічної культури. Він твердив, що українці «вважають єдиним джерелом багатства землеробську працю... Працю народ вважає взагалі єдиним справедливим способом для набуття права власності. Він не визнає, наприклад, права на ліс повністю недоторканим, тому що на ліс не використано людської праці, внаслідок чого і прибутку чужого, особливо державного лісу, народ не вважає працею в повному розумінні цього слова, між тим як борене дерево визнається недоторканим, тому що на нього викладено працю» [13].

М.І. Зібер в українському народі помітив надзвичайну цікаву рису його витратності, а саме зв'язок економічних прав особистості з характером праці. Учений відзначив: «То, що господиня сама зробить – вона може подарувати або продати кому-небудь, і гроші, отримані від продажу, використати як наряди своїм дочкам, купуючи намиста, сережки, стяжки, каблучки, хустки, пояси та інше» [13].

Що стосується чоловіка, то він повинен всю свою сім'ю «годувати», «обувати», «споряджати верхній одяг», наприклад, свитку, шапку, кожух, козушанку і пояс» [13]. Крім батька і матері, відповідні права і обов'язки мали інші члени сім'ї, які визначалися працею.

Трудова теорія вартості і витрат – стрижень економічних поглядів М.І. Зібера і все це в значній мірі пов'язано з поглядами українських селян на господарську роль витрат землеробської праці.

М.Х. Бунге досліджував роль приватної власності на розвиток господарської ініціативи, при цьому зосереджував всякі необґрунтовані обмеження приватної ініціативи. Він радив розвивати «суперництво і дух заповзятливості» [14]. М. Бунге стверджував: «Я гадаю, що економічний успіх можливий лише при наданні промисловості приватної діяльності. Державі належить діяльність вищого роду, піклування про загальне благо, а не займатися приватним господарством» [14].

На його думку, свобода волі – це здатність зробити вибір як мети, так і засобів її досягнення. М.Х. Бунге відстоював гідність людини та її економічної поведінки у світі товарів і послуг. І все це відповідає умовам і настроям підприємництва.

Д.І. Піхно вважав, що господарська діяльність є результатом впливу різних сил. Однак основним чинником господарської діяльності є потреби, які «служать керуючою силою» [15].

Він стверджував, що виробництво не створює ніякої речовини, а тільки видозмінює її відповідно до людських потреб. Водночас ефективність господарської діяльності залежить від культурно-історичних сил народу, який створює не тільки матеріальні, але й духовні блага і сили.

Важливою із цих сил, яка постійно діє на господарську діяльність як окремих осіб, так і всього народу, є наступна: «норов і звичаї, мораль і освіченість, енергія, дух підприємливості, законодавство, державність і суспільний лад життя» [14]. Ці чинники впливають на працьовитість або схильність до лінівства, на ощадливість і марнотратство.

«Народна моральність, – твердив Д.І. Піхно, – відбувається на всій економічній діяльності. Зокрема тверезість народу створює одну з важливіших умов для розвитку народного добробуту. Не менший вплив робить чесність. Чесність відображає довір'я, яке оживляє всю господарську діяльність і дає можливість робити заощадження. При відсутності довір'я необхідний постійний посилений нагляд і контроль, що вимагають надто великих витрат» [14]. Цю обширну цитату не введено тому, бо в ній говориться про господарську значущість моральних цінностей.

М.І. Туган-Барановський у праці «Вчення про граничну корисність господарських благ як причину їх цінності» (1890) довів, що теорія витрат виробництва і теорія граничної корисності не є несумісними, а гармонійними. «Незважаючи на поширену думку про те, що обидві теорії виключають одна одну, між ними, – писав М.І. Туган-Барановський, – переважно існує бездоганна гармонія. Єдина різниця полягає в тому, що вони досліджують різні фази одного і того ж процесу економічної оцінки. Теорія граничної корисності пояснює суб'єктивні фактори в економічній оцінці, тоді як теорія трудової цінності пояснює її об'єктивні фактори» [10]. При цьому, твердить вчений, «Рікардо мав на увазі об'єктивні цінності, а прибічники теорії граничної корисності – суб'єктивні фактори» [11].

Економіст пояснював, що пропозиція пов'язана з трудовими витратами у їх виробництві, а відтак головною проблемою економічного процесу є встановлення рівноваги між виробничими витратами на блага і їхню корисність. Однак трудова вартість відіграє вирішальну роль у розподілі продукту. Одержання найбільшої суми економічної корисності з найменшими витратами забезпечує економічному процесові його двосторонній характер. Все економічне життя, на думку вченого, незважаючи на його великі складнощі, потрапляє під ці дві категорії. Ми цінуємо економічне благо не само по собі, а за його здатність створювати для нас основну цінність. У цьому розумінні навіть об'єктивна цінність має суб'єктивний вимір та основу.

Економічний процес, за словами М.І. Туган-Барановського, складається з людської діяльності, яка спрямована на отримання матеріальних засобів для задоволення потреб, і саме в цьому процесі виникають витрати. Він заявляє: «Я категорично відкидаю (ту думку), що праця є субстанцією цінності, але тоді я навіть більш рішуче наполягаю на тому, що єдиною субстанцією в її абсолютній формі є людська праця» [11].

Помилка К. Маркса полягає в тому, що він намагався ототожнювати два повністю різних поняття, вартості і цінності, і визнавав товари такими, що не мають ні вартості, ні цінності. Але товари, які не мають вартості, можуть мати цінність, оскільки економічна важливість товару базується не на тому, скільки коштує праця, а на тому факті, що з їх володінням пов'язане задоволення наших потреб [12].

Як бачимо, М.І. Туган-Барановський вперше, задовго до Є. Бем-Баверка, дійшов висновку про синтез трудової теорії цінності і теорії граничної корисності.

Підхід М.І. Туган-Барановського підводить наукову основу щодо можливості співставлення корисності і праці або результатів і витрат. В останній третині ХХ ст. – початку ХХІ ці ідеї розвивав М.М. Павлишенко.

Заслуговує уваги «теорія модифікації вартості товару» М. Павлишенка, який є яскравим представником Львівської школи політекономії [9].

На думку відомого вченого, в економічній науці «склалися дві концепції ціноутворення – вартісна і ринкова, що протиставляються одна одній» [8]. Це зумовлено тим, що при вивченні вартості і ціни товару «не було з'ясовано модифікацію вартості товару», а тому «протиставляються різнопорядкові категорії: зокрема, ціні як грошовому вираженню вартості товару протиставляється ціна, яка є кінцевою формою вартості, що складається на ринку в момент купівлі-продажу товарів під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів». Між тим їх величини не збігаються, тому до уваги береться лише одна з цих форм вартості товару.

«Насправді вартість, перш ніж дозріти до рівня ціни проходить цілий ряд видозмін, тобто модифікацій: загальне поняття вартості набирає форми вартості виробництва, потім – вартості відтворення (ринкової вартості), ціни виробництва (ціни рівноваги), і нарешті – ринкової ціни. Після врахування процесу модифікації вартості товару все стає на своє місце і набирає змісту цілком логічної та переконливої теорії ціноутворення» [8].

М. Павлишенко наголошував, що «вартість товару це не просто втілена в товарі праця, в виробничі відносини між людьми, що взяли участь у виготовленні продукту на основі суспільного поділу праці, який здійснюється між ними відповідно до кількості та якості затраченої праці, або інакше кажучи, це втілені в продукті товарні відносини» [8]. І тому основними формами вартості товару є: 1) вартість виробництва; 2) вартість відтворення; 3) ринкова ціна як кінцева форма прояву товару.

Перша видозміна пов'язана з видозміною складових вартості виробництва товару. Так, та частина вартості товару, що складає вартість споживчих засобів виробництва і робочої сили, набирає форми витрат виробництва. Водночас витрати виробництва – це не тільки вартість спожитих виробничих фондів (капіталу), але й частини вартості виробленої продукції, що є джерелом їх відтворення.

Вартість виробництва, вартість відтворення, ціна виробництва – це ті форми вартості товару, що утворюються під впливом об'єктивних, постійно діючих економічних факторів. Їх людина не може змінити за порівняно короткий час. Тому ці фактори впливають на розмір вартості товару і стають тим самим вартостеутворюючими.

Однак, неправильно усе у визначені розміру вартості товару зводити до об'єктивних факторів. Адже субстанцією і продуктивних сил, і виробничих відносин є людина зі своїми поглядами на економічні процеси, власною поведінкою на ринку, індивідуальними смаками тощо. Тому вона не може не впливати на характер товарних відносин. І цей вплив, насамперед, здійснюється через оцінку спожитих вартостей товару, визначення їх цінностей щодо потреб конкретного споживача – покупця цих товарів, а також його наявності на ринку. Звідси і сама назва такої форми вартості – «ціна». У разі нестачі продукту на ринку він цінується дорого, а при надмірній його кількості ціна на нього падає. Цей критерій і було взято за основу теорії цінності.

Вчений був переконаний, що якби там хто не відхрещувався від трудової теорії вартості, все це вона, з огляду на свою об'єктивність, так чи інакше присутня і в ринковій теорії ціноутворення. «Якщо абстрагуватись від різних ідеологічних нашарувань і тенденційності, то трудова і ринкова теорії ціноутворення є, по суті, лише різними методами пояснення одного й того самого об'єктивного процесу, з розстановкою різних акцентів. Зокрема, прихильники трудової теорії вартості та ціни йдуть у напрямку від з'ясування суті товарних відносин, вартості товару, закону вартості тощо аж до конкретних ринкових форм їх прояву. Їх опоненти, навпаки, йдуть у зворотному напрямку: зосереджують свою увагу на реальних товарних відносинах (ринковій економіці) та кінцевій формі прояву вартості товару – ринковій ціні, так і не діставшись її початкової форми – вартості. Тому ринковий механізм ціноутворення є, хоч і правдоподібним, але описовим, зведеним, в основному до суб'єктивних факторів».

У трудовій теорії вартості теж було спрощене визначення вартості – як затрат людської праці (тоді як насправді це втілені в продукті товарні відносини, що здійснюються на основі цього критерію), а тому належним чином не розкривалася модифікація вартості товару, і ціна розглядалася як її грошове вираження (тоді як насправді це кінцева «ринкова форма її прояву»). Звідси – недооцінка у формуванні вартості товару як законів розширеного відтворення, так і суб'єктивних факторів.

На думку М. Павлишенка, його теорія «модифікації вартості товару» сприяє зближенню, а не протиставленню цих двох концепцій ціноутворення.

В останні роки у вітчизняній науці тема витрат підприємства особливо актуалізується дослідженням проблем фінансової стійкості і збитковості підприємств. До речі, Інститут економіки і прогнозування опублікував трьохтомну працю «Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку» (2008 р.), і окремих том книги присвячений фінансам підприємств, зокрема у ракурсі їх стійкості і збитковості [7].

Нині поширеною є думка про те, що фінансова стійкість підприємств забезпечується тоді, коли має місце постійне перевищення доходів над витратами. А саме явище збитковості суперечить принципу ринковості, оскільки метою підприємства є «одержання прибутку в розмірах, необхідних для саморозвитку і розширеного відтворення...» [7].

Л.М. Шаблиста правильно твердить, що «поява збиткових підприємств і їх тривале існування – це результат свідомої дії виробників, що працюють за тіньовими схемами і відсутності у держави ефективних засобів впливу на стримання, а в майбутньому і подолання цього явища» [7].

Висновки. Дослідження показало, що прямої залежності між збитковістю підприємств і формою їх власності відсутня. Просто, деякі державні підприємства мають пільги, а приватні – більшу свободу дій і кращу можливість приховувати свої прибутки.

Однак системними причинами існування значної кількості збиткових підприємств є такі:

- проведена в країні приватизація не сприяла появі ефективного власника;
- в ході трансформаційного спаду зменшилась продуктивність праці, матеріальність, якість робочої сили у виробничій сфері;
- недосконалість контрактних відносин, низький рівень фінансового і виробничого менеджменту.

Отже, збитковість – це багатопланове явище, яке породжує ціла низка внутрішніх і зовнішніх чинників та обставин у підприємницькому секторі економіки.

Таким чином, класична світова і вітчизняна економічна наука, а також економічні дослідження сучасників як теоретиків, так і практиків дають підстави для висновку, про необхідність розробки ефективної системи управління витратами суб'єктів підприємництва для розвитку економіки і зростання добробуту населення України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Реверчук С., Полулях І. Історія економічних вчень / Навч. посібник., Львів: Тріада плюс, 2007. – 352 с.
2. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Бурик А.Ф., Світовий О.М. Економічний механізм формування виробничих витрат у рослинництві. Монографія // Умань: Видавець „Сочінський”, 2009. – 215 с.
5. Хоронжий М.Й. Організація агропромислового комплексу: [підручник] / Хоронжий М.Й. – К.: КНЕУ, 2001. – 382 с.
6. Фандель Гюнтер. Теорія виробництва і витрат / Пер. з нім. під керівн. і наук. ред. М.Г. Грещана. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
7. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. / Т. 3. Фінанси підприємств: тенденції, стан і проблеми управління / За ред. чл.-кор. НАН України А.І. Даниленка. – К.: Фенікс, 2008. – 308 с.
8. Павлишенко М. Роздуми економіста... – Львів: ЛА «Піраміда», 2009. – 424 с.
9. Павлишенко М. Модифікація вартості товару // Економіка України. – 2001. – № 7. – С.48-58.
10. Туган-Барановський М. Учение о предельной полезности хозяйственных благ, как причине их ценности // Юридический вестник. 1890. Т.VI. – С. 228.
11. Туган-Барановский М.И. Основы политической экономии. СПб. – С. 61.
12. Туган-Барановский М.И. Теретический основы марксизма. – СПб., 1906. – С. 73.
13. Зибер Н.И. Избранные экономические произведения: В 2 т. Т. 1., М., 1959. – С. 186.
14. Злупко С.М. Економічна думка України: Навч. посібник. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2000. – 496 с.
15. Пихно Д.И. Основы политической экономии. Вып. 1. К., 1890. – С.